

UiO • **Det juridiske fakultet**

Tilordning av kostnader i lys av fradragsretten for merverdiavgift

Kandidatnummer: 650

Leveringsfrist: 25.04.14

Antall ord: 15 620



Innholdsfortegnelse

1	INNLEDNING.....	1
1.1	Tema for oppgaven	1
1.2	Kort om merverdiavgiftssystemet.....	2
1.3	Fradragsrettens betydning og vilkår.....	4
1.4	Kort om rettskildebildet	7
1.5	Avgrensninger.....	8
1.6	Videre fremstilling	8
2	NÆRMERE OM OPPGAVENS TEMA	9
3	REGISTRERT AVGIFTSSUBJEKT SOM FORUTSETNING FOR FRADRAGSRETT	13
4	HVEM KAN TILORDNES KOSTNADEN	17
4.1	Den næringsdrivende må ha pådratt seg kostnaden	18
4.2	Til bruk i egen virksomhet.....	22
4.2.1	Til bruk	23
4.2.2	Til bruk vs. en kostnadsoverføring	26
4.2.3	Kostnader som i henhold til «til bruk»-vilkåret kan tilordnes flere	28
4.2.4	Tilknytningskravet der kostnaden hovedsakelig gjelder en annen virksomhet – her ved konsernforhold	29
4.2.5	Viderefakturerings av kostnader	33
4.3	Legitimert for kostnaden	36
4.3.1	Angivelsen av kjøperens navn	37
4.3.2	Særlig om krav til angivelse av kjøper ved sameie mv.	43
4.3.3	Unntak fra angivelsen av kjøpers navn.....	44
5	OPPSUMMERING OG AVSLUTTENDE MERKNADER	51
6	KILDELISTE.....	53

1 Innledning

1.1 Tema for oppgaven

Oppgavens tema er tilordning av kostnader i lys av fradrag retten for inngående merverdiavgift.

Inngående merverdiavgift er den avgift som er påløpt ved kjøp av varer og tjenester, jf. merverdiavgiftsloven § 1-3 første ledd bokstav f.

Begrepet tilordning vil i denne fremstillingen brukes om å avklare hvem en kostnad tilhører. Å tilordne en kostnad handler altså om å allokere kostnaden til riktig subjekt. Det å tilordne en kostnad i lys av fradrag retten for merverdiavgift innebærer å avklare hvilket avgiftssubjekt som er det rette til å kreve fradrag for den inngående merverdiavgiften på kostnaden.

Å kunne kreve fradrag for inngående merverdiavgift, kan ha stor økonomisk betydning for en næringsdrivende. En næringsdrivende vil derfor ha interesse av å kunne tilordnes kostnader den pådrar seg. Viser det seg at den næringsdrivende ikke er den rette til å kreve fradrag for den inngående merverdiavgiften på kostnaden den har pådratt seg, vil fradrag nektes. Merverdiavgiften på en kostnad kan være et betydelig beløp, som nå blir en stor utgiftspost i virksomhetens budsjett. Innkjøp den næringsdrivende trodde var gunstige, kan dermed vise seg å bli mer kostbare enn han hadde regnet med. Å være bevisst på hvilket subjekt som kan tilordnes en kostnad, og således kreve fradrag for inngående merverdiavgift, er derfor svært viktig for en næringsdrivende.

1.2 Kort om merverdiavgiftssystemet

Reglene om merverdiavgift er hovedsakelig hjemlet i merverdiavgiftsloven av 19. juni 2009 nr. 58 (mval) og merverdiavgiftsforskriften 15. desember 2009 nr. 1540 (fmval). Dagens merverdiavgiftsregelverk er i all hovedsak en teknisk revisjon av merverdiavgiftsloven av 1969 med tilhørende forskrifter. Den nye merverdiavgiftsloven medførte således kun mindre realitetsendringer.¹

Merverdiavgiftslovens geografiske virkeområde er begrenset til å gjelde det norske fastlandet og det norske territorialfarvannet, jf. mval. § 1-2 annet ledd. Svalbard, Jan Mayen og de norske bilandene faller utenfor loven.

Merverdiavgiften er en forbruksskatt som er ment å skulle belaste forbrukeren. I merverdiavgiftslovens forstand er alle som ikke er registrert i merverdiavgiftsregisteret forbrukere. Som forbruker regnes således både den typiske forbruker i form av privatpersoner og virksomheter som ikke oppfyller kravene for registrering, det være private næringsdrivende eller offentlige virksomheter. Selv om det i realiteten er forbrukeren som betaler merverdiavgiften, er det den næringsdrivende som formelt sett er avgiftspliktig. Merverdiavgiften bygger på et seldeklareringsprinsipp, som betyr at de næringsdrivende selv skal beregne og innbetale merverdiavgiften til staten, uten at det foreligger vedtak fra skattemyndighetene. Dette gjør merverdiavgiften til statens mest kostnadseffektive skatteart.²

Avgiften er en omsetningsskatt, og kjennetegnes ved at den legges på alle ledd i en omsetningskjede. Alle ledd i omsetningskjeden må betale merverdiavgift til foregående selger beregnet av selgerens nettopris ekskludert merverdiavgift. I avgiftsgrunnlaget inngår alle kostnader og dekningsbidrag, all avanse og fortjeneste og eventuelle merverdier tilført varen eller tjenesten underveis i omsetningskjeden. Merverdiavgiften er således en avgift på den merverdi den enkelte næringsdrivende tilfører varen eller tjenesten. Merverdiavgiften som pålegges ved omsetning av varer og tjenester, kalles utgående merverdiavgift, jf. mval. § 1-3 første ledd bokstav e.

¹ Ot.prp.nr. 76 (2008-2009) s. 5

² Gjems-Onstad (2013) s. 22

Merverdiavgift skal bare pålegges varer og tjenester som er omfattet av merverdiavgiftsloven. Merverdiavgiftsloven er bygget opp slik at alle varer og tjenester som ikke uttrykkelig er unntatt fra loven, vil være avgiftspliktige. Eksempler på varer og tjenester som er unntatt fra loven er undervisningstjenester, jf. § 3-5, og konsertbilletter, jf. § 3-7. De varer og tjenester som er unntatt fra merverdiavgiftsloven, skal ikke pålegges utgående merverdiavgift ved omsetning. Varer og tjenester som er unntatt fra loven skiller seg fra de varer og tjenester som er fritatt for merverdiavgift. Disse skal heller ikke pålegges utgående merverdiavgift ved omsetning, men disse er likevel omfattet av merverdiavgiftsloven. Eksempler på fritatte varer og tjenester er aviser, jf. § 6-1, og begravelsestjenester, jf. § 6-16. Forskjellen mellom varer og tjenester som er fritatt fra å pålegges merverdiavgift og varer og tjenester som er unntatt fra merverdiavgiftsloven, vises best når det kommer til fradragsretten for inngående merverdiavgift. Ettersom fritatte varer og tjenester er omfattet av loven, vil en næringsdrivende som omsetter slike varer og tjenester kunne kreve fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelsene til den fritatte omsetningen. Dette vil ikke være tilfelle for en næringsdrivende som omsetter varer og tjenester som er unntatt fra loven.

I utgangspunktet skal merverdiavgiften innberettes av den avgiftspliktige hver andre måned, jf. mval. § 15-2. Dette gjøres ved å innlevere en omsetningsoppgave, der blant annet all utgående merverdiavgift og fradragsberettiget inngående merverdiavgift skal fremgå. Første avgiftstermin er januar og februar. Avgiften tidfestes etter bilagsdatoen, jf. mval. § 15-9 første ledd, som innebærer at det er den merverdiavgift som er oppgitt på fakturaer med fakturadato innenfor avgiftsterminen som skal oppføres på omsetningsoppgaven. Omsetningsoppgaven for den aktuelle avgiftstermin skal i utgangspunktet leveres senest én måned og ti dager etter at terminen er ute, jf. mval. § 15-8 første ledd første punktum.

1.3 Fradragsrettens betydning og vilkår

Siden merverdiavgiften skal ramme forbruk, er et grunnleggende utgangspunkt i merverdiavgiftsretten at avgiften ikke skal være en kostnad for de næringsdrivende som er omfattet av merverdiavgiftssystemet. Fradragsretten er den mekanisme som gjør dette mulig, og er således helt sentral i merverdiavgiftsretten.

Fradragsretten for merverdiavgift går ut på at de næringsdrivende som er omfattet av MVA-systemet får fradrag for inngående merverdiavgift på de kostnader de har pådratt til sin avgiftspliktige virksomhet. Fradraget gjøres i den utgående merverdiavgift som den næringsdrivende skal innbetale til staten.

Det er differansen mellom den næringsdrivendes utgående- og inngående avgift som sier hvor mye den næringsdrivende eventuelt skal innbetale til staten. Differansen vil fremgå av omsetningsoppgaven. Der total utgående avgift overstiger total inngående avgift, vil den næringsdrivende måtte innbetale differansen til staten. Overstiger den næringsdrivendes totale inngående avgift den totale utgående avgift, vil den næringsdrivende ha avgift til gode ved innberegningen av merverdiavgiften. Dette tilgodebeløpet vil den næringsdrivende få utbetalt av staten, jf. mval. § 11-5. Tilgodebeløpet skal utbetales senest tre uker etter omsetningsoppgaven er levert.³

Ved hjelp av fradragsretten blir med andre ord den inngående avgift som næringsdrivende må betale ved kjøp av varer og tjenester bare en midlertidig kostnad for de næringsdrivende som er omfattet av merverdiavgiftsloven. Kostnaden får de senere tilbakebetalt enten i form av redusert avgiftsbeløp som skal innbetales til staten, eller, i de tilfeller der inngående avgift overstiger utgående avgift, ved å få utbetalt differansen av staten.

Hovedregelen om fradragsrett for inngående merverdiavgift er hjemlet i mval. § 8-1.

³ Se punkt 1.2 siste avsnitt

Bestemmelsen lyder:

Et registrert avgiftssubjekt har rett til fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser av varer og tjenester som er til bruk i den registrerte virksomheten.

Bestemmelsen er en videreføring av merverdiavgiftsloven av 1969 § 21. Selv om ordlyden delvis ble endret i forbindelse med revideringen av loven, følger det av forarbeidene at det ikke var ment å endre regelens innhold.⁴ Rettspraksis, forarbeider, litteratur og andre uttalelser vedrørende den tidligere bestemmelse vil derfor fortsatt være relevant.

Ut ifra ordlyden oppstilles det to vilkår som må være oppfylt for at fradragsrett skal foreligge, nemlig at den som krever fradrag er et registrert avgiftssubjekt, og at kostnadene som kreves fradratt er anskaffet «til bruk» i den registrerte virksomheten. Kravet om at anskaffelsen må være til bruk i den registrerte virksomhet innebærer en begrensning i retten til fradrag. Det er således ikke enhver anskaffelse som vil være fradragsberettiget.

Mval. § 8-1 regulerer imidlertid ikke fradragsretten uttømmende. For å kunne kreve fradrag oppstilles det dessuten et vilkår i mval. § 15-10 første ledd. Bestemmelsen lyder:

Inngående merverdiavgift må dokumenteres med bilag for å være fradragsberettiget.

Bestemmelsen er en direkte videreføring av 1969-lovens § 25.⁵ Bestemmelsen krever at den inngående merverdiavgift som kreves fradratt er legitimert med bilag.

Ut ifra lovbestemmelsene kan det altså oppstilles tre vilkår for å kunne kreve fradrag for inngående merverdiavgift; anskaffelsen må være til bruk i virksomheten, det må være et registrert avgiftssubjekt som krever fradrag, og kostnaden må kunne legitimeres med bilag. Det kan således sies å foreligge et objektivt vilkår, et subjektivt vilkår og et formelt vilkår for å kunne kreve fradrag for inngående merverdiavgift.

⁴ Ot.prp.nr.76 (2008-2009) s. 69

⁵ Ot.prp.nr.76 (2008-2009) s. 79

Det bemerkes at det ikke er et vilkår for fradragsrett at selgeren faktisk er registrert i merverdiavgiftregisteret, eller at utgående avgift er innbetalt til staten. Den næringsdrivende kjøper må imidlertid være uvitende om forholdene.

Selv om det i merverdiavgiftssystemet er et bærende prinsipp at avgiftspliktige næringsdrivende skal ha fradragsrett for inngående avgift på de kostnader som er anskaffet til bruk i virksomheten, inneholder mval. § 8-3 og § 8-4 regler som i visse tilfeller avskjærer retten til fradrag. Dette gjelder selv om kostandene er pådratt til bruk i virksomheten. Eksempel på anskaffelser som er unntatt fra fradragsretten er anskaffelser til representasjon, velferdstiltak for ansatte, og anskaffelse, vedlikehold, bruk og drift av personkjøretøy.

Det følger av NOU 1990:11 at disse begrensningene dels er begrunnet i kontrollmessige hensyn, da det kan være vanskelig å avgjøre om slike anskaffelser er til privat bruk eller til bruk i virksomhet, og dels i at slike anskaffelser anses å ha karakter av endelig forbruk.⁶ Disse reglene vil ikke bli nærmere omtalt.

⁶ NOU 1990:11 avsnitt 2.4

1.4 Kort om rettskildebildet

Denne fremstillingen er i utgangspunktet basert på det tradisjonelle rettskildebildet, der lover, forarbeider og høyesterettspraksis er sentrale og viktige rettskilder. Ettersom merverdiavgiftsloven hovedsakelig er en teknisk revisjon av 1969-loven uten store realitetsendringer, vil i utgangspunktet rettskildemateriale vedrørende 1969-loven fortsatt være relevant.⁷

En del av de problemstillingene som vil bli presentert i det følgende vil imidlertid ikke være løst i lovteksten eller forarbeidene, og har også i liten eller begrenset grad vært oppe for Høyesterett. I disse tilfellene vil det bli vist til praksis fra lavere instanser og praksis fra Klagenemnda for merverdiavgift, heretter KMVA, dersom disse har tatt stilling til tilsvarende eller liknende spørsmål.

Selv om avgjørelser fra lavere rettsinstanser ikke har like stor rettskildemessig vekt som høyesterettsavgjørelser, vil de i praksis kunne ha betydning der et spørsmål ennå ikke er avgjort av en høyere instans.⁸

Praksis fra KMVA vil vanligvis ha innflytelse i avgiftsretten. KMVA avgjør klager over skattekontorets eller Skattedirektoratets vedtak, og de fleste saker blir endelig avgjort med KMVAs vedtak. KMVA tar således stilling til flere spørsmål og problemstillinger enn de ulike rettsinstansene. Prinsipputtalelser, meldinger, rundskriv, retningslinjer og vedtak fra Skattedirektoratet og Finansdepartementet blir også ofte påberopt og tillagt en viss vekt i skatt- og avgiftsretten.⁹ Det samme gjelder Skattedirektoratets håndbøker.

I tillegg til at avgiftsmyndighetene selv vil vektlegge sine uttalelser og KMVA-vedtak i sine senere avgjørelser, vil langvarig praksis og gjentatte standpunkt fra avgiftsmyndighetene vanligvis føre til at avgiftssubjektene innretter seg etter avgiftsmyndighetenes syn på det aktuelle området. Administrativ praksis og uttalelser vil derfor spille en sentral rolle for

⁷ Ot.prp.nr.76 (2008-2009) s. 6

⁸ Eckhoff (2001) s. 162-163

⁹ Eckhoff (2001) s. 234

rettstilstanden inntil spørsmålet blir bragt inn for domstolene. Domstolene vil ofte se hen til avgiftsmyndighetenes standpunkt i sine avgjørelser, men de står fritt til å avvike avgiftsmyndighetenes praksis dersom de mener denne bygger på en feil lovforståelse.¹⁰

1.5 Avgrensninger

Oppgavens tema er avgrenset til å omfatte hva som skal til for at en næringsdrivende skal kunne tilordnes en kostnad og således være den rette til å kreve fradrag for inngående merverdiavgift. En del av dette vil være å vise hva som skal til for at en næringsdrivende skal ha fradragsrett. De tilfeller der en næringsdrivende driver både avgiftspliktig og ikke-avgiftspliktig virksomhet, såkalt delt virksomhet, og spørsmålet er om anskaffelsen kan sies å være til bruk i den avgiftspliktige delen av virksomheten, vil ikke bli behandlet, da de faller utenfor oppgavens tema. Det samme gjelder spørsmål om hvor omfattende fradragsretten skal være ved fellesanskaffelser til delt virksomhet, jf. mval. § 8-2.

1.6 Videre fremstilling

I det følgende vil det først bli gitt en nærmere beskrivelse av oppgavens tema i punkt 2. Deretter vil det i punkt 3 bli redegjort for hva som kreves for å være et registrert avgiftssubjekt. Etter dette vil punkt 4 ta for seg de ulike vilkårene for tilordning. Avslutningsvis i punkt 5 vil det være en oppsummering og noen avsluttende merknader.

¹⁰ Se bl.a. Rt. 2003 s. 1821 Hunsbedt Racing avsnitt 38

2 Nærmere om oppgavens tema

Det å tilordne en kostnad i lys av fradrag retten for merverdiavgift innebærer, som nevnt i punkt 1.1, å avklare hvilken næringsdrivende som eventuelt kan kreve fradrag for den inngående merverdiavgiften på kostnaden. Begrepet tilordning kan også brukes om det å avklare hvilken del av en virksomhet kostnaden relaterer seg til. I denne fremstillingen vil imidlertid tilordningstemaet avgrenses til å omhandle det første tilfellet.

Ser vi på tilordningsspørsmålet uavhengig av rettsområde, innebærer det å tilordne en kostnad å avklare hvem kostnaden tilhører. En og samme kostnad kan kun tilordnes ett subjekt. I utgangspunktet vil det fremgå av de underliggende privatrettslige forhold hvem en kostnad skal tilordnes. Det vil si at kostnader skal tilordnes det subjekt som privatrettslig er forpliktet overfor kreditor. Dette vil normalt være den som har pådratt seg kostnaden.

Hvem en kostnad kan tilordnes vil imidlertid kunne variere i forhold til ulike perspektiv på tilordningsspørsmålet. Rent økonomisk vil en kostnad normalt tilordnes den som er ment å skulle bære kostnaden. Dette behøver imidlertid ikke samsvare med den som har pådratt seg kostnaden. I skatteretten må den som skal tilordnes en kostnad både ha pådratt seg kostnaden og være den som etter det underliggende forhold skal bære kostnaden. For betalingsforpliktelser innebærer dette at fradrag er betinget av at det dreier seg om betalerens «egenforpliktelse».¹¹

I avgiftsretten vil tilordningen av en kostnad ofte samsvare med den som har pådratt seg kostnaden. At en næringsdrivende har pådratt seg en kostnad ut ifra de privatrettslige forhold betyr at den formelt sett er den rette til å kreve fradrag. Dette betyr imidlertid ikke nødvendigvis at den næringsdrivende kan tilordnes kostnaden i lys av fradrag retten for merverdiavgift, og således ha rett til å kreve fradrag for inngående merverdiavgift på kostnaden. Dette vil bero på om den næringsdrivende oppfyller vilkårene for fradrag rett.

¹¹ Zimmer (2009) s. 225

For at det i det hele tatt skal ha noe for seg å avgjøre hvorvidt en næringsdrivende kan tilordnes en kostnad med rett til fradrag for inngående merverdiavgift, må den næringsdrivende være et registrert avgiftssubjekt. Dette er i alle tilfeller en forutsetning for fradrag. Dette vil bli nærmere omtalt i punkt 3.

Skal det registrerte avgiftssubjektet kunne kreve fradrag for inngående merverdiavgift på en kostnad, er det en forutsetning at kostnaden kan tilordnes subjektet. Tilordningsbegrepet knyttet til fradragsretten for inngående merverdiavgift brukes i teori og praksis vanligvis om at anskaffelsen må være til bruk i den avgiftspliktiges egen virksomhet. Dette følger av «til bruk»-kriteriet i mval. § 8-1, og er en absolutt forutsetning for at en kostnad skal kunne tilordnes en næringsdrivende og gi rett til fradrag for inngående merverdiavgift. Det er imidlertid ikke den eneste forutsetningen. Et annet vilkår, som er vel så viktig i praksis, er at den næringsdrivende er legitimert for fradraget, jf. mval. § 15-10. I tillegg er det som nevnt ovenfor en forutsetning at anskaffelsen er pådratt av den som krever fradrag.

Det er således tre vilkår som må være oppfylt for at en næringsdrivende skal kunne tilordnes en kostnad i lys av fradragsretten for inngående merverdiavgift – kostnaden må være pådratt av den næringsdrivende, kostnaden må være til bruk i den næringsdrivendes egen virksomhet, og den næringsdrivende må være legitimert for kostnaden. Skal den næringsdrivende kunne kreve fradrag for inngående merverdiavgift på kostnaden, må samtlige av vilkårene for tilordning tilsi at den næringsdrivende er den rette til å kreve fradrag.

I de tilfeller der det bare er én næringsdrivende involvert ved en anskaffelse, vil tilordningen av kostnader i lys av fradragsretten for inngående merverdiavgift vanligvis ikke by på problemer. Spørsmålet om tilordning kommer på spissen i de tilfeller der et eller flere av vilkårene for fradragsrett er oppfylt hos flere subjekter. Det vil kunne være tilfelle der en næringsdrivende, enten fordi han ikke har vært seg fradragsretten bevisst eller ikke har hatt muligheten til å innrette seg på annen måte, har foretatt en anskaffelse som han enten vet eller senere skjønner at hører hjemme et annet sted. I disse tilfellene kan de ulike vilkårene for tilordning hver for seg tilsi at forskjellige næringsdrivende kan tilordnes kostnaden i lys av fradragsretten. Det ene vilkåret kan utpeke et morselskap som den rette til å kreve fradrag for inngående merverdiavgift, mens et annet kan tilsi at det er datterselskapet som skal tilordnes kostnaden. I noen tilfeller kan også ett og samme vilkår tilsi at flere næringsdrivende er rett

subjekt til å kreve fradrag for inngående merverdiavgift. Vilklårene skal imidlertid samlet sett forhindre at flere næringsdrivende kan tilordnes samme kostnad, slik at dobbel fradragsføring hindres.

Vi kan tenke oss et morselskap som pådrar seg kostnader ved å anskaffe advokattjenester på vegne av datterselskapet. Selv om advokattjenestene er pådratt av morselskapet, er det ikke gitt at morselskapet vil ha fradragsrett for den inngående merverdiavgiften. Dette vil avhenge av hvem kostnaden er til bruk for og hvem som er legitimert for kostnaden. Når morselskapet har anskaffet advokattjenester som er til bruk i datterselskapet og ikke mor, vil i utgangspunktet ikke morselskapet ha fradragsrett for den inngående avgiften på disse tjenestene. Datterselskapet, som er den egentlige mottakeren av advokattjenestene, vil imidlertid heller ikke ha fradragsrett, ettersom det er morselskapet som har pådratt seg kostnaden og som vil være legitimert for kostnaden ved å være oppført som kjøper i fakturaen.

Det må imidlertid avgrenses mot de tilfeller der morselskapet har påtatt seg kostnader for datterselskapet i form av rene utlegg. Utlegg er kostnader som en virksomhet pådrar seg på en annen virksomhets vegne, som er ment skal belastes og betales av denne andre virksomheten fullt ut. Der kostnaden er pådratt i denne andre næringsdrivendes navn og for dennes regning, følger det av mval. § 4-1 annet ledd bokstav a at kostnaden skal være å anse som et utlegg. Dette innebærer at kostnaden skal holdes utenfor den pådragende næringsdrivendes avgiftsoppgjør. Kostnaden skal således privatrettslig tilordnes den som utlegget er pådratt for, som i dette tilfellet er datterselskapet. Dette innebærer at datterselskapet vil kunne få fradrag for merverdiavgiften på kostnaden dersom legitimasjonen er i orden. Har imidlertid morselskapet pådratt seg kostnader som er ment å være utlegg for datterselskapet i eget navn, vil morselskapet selv privatrettslig sett tilordnes kostnaden. Den inngående avgiften på kostnaden blir dermed en endelig kostnad, da hverken mor- eller datterselskap vil ha fradragsrett.

Et spørsmål om hvem en kostnad skal tilordnes vil vanligvis først oppstå etter at anskaffelsen er foretatt. På dette tidspunktet vil det i svært liten grad være mulig å rette opp eventuelle feil eller forhold som oppdages i etterpåklokskapens lys. Å være fradragsretten bevisst når man foretar anskaffelser og pådrar seg kostnader, er derfor svært viktig. Det er som tidligere nevnt

ikke gitt at den som faktisk pådrar seg kostnaden er den rette til å kreve fradrag for inngående merverdiavgift. I det følgende vil fokuset være på hvordan næringsdrivende for å kunne tilordnes kostnader med virkning for fradragsretten for inngående merverdiavgift, bør innrette seg når de foretar anskaffelser, og hvilke muligheter de har for å unngå at fradragsretten går tapt i de tilfeller der kostnaden allerede er pådratt.

3 Registrert avgiftssubjekt som forutsetning for fradragsrett

For at det skal ha noe for seg å avklare hvilket av flere subjekter som er det rette til å kreve fradrag for inngående merverdiavgift, må det subjektet som hevder å være tilordnet kostnaden være et registrert avgiftssubjekt. Dette er en forutsetning for å være fradragsberettiget, og blir ofte kalt det subjektive vilkår for fradragsrett.

I mval. § 1-3 bokstav d er et avgiftssubjekt definert som «den som er eller skal være registrert i Merverdiavgiftsregisteret». Begrepet «avgiftssubjekt» er således en samlebetegnelse på både de som er registrert i MVA-registeret, og de som ikke er det, men skulle vært registrert i MVA-registeret. Både fysiske og juridiske personer kan være avgiftssubjekt.

Hvem som er registreringspliktig følger av mval. § 2-1. I det følgende vil bare hovedregelen i første ledd første punktum bli omtalt. Hovedregelen lyder:

Næringsdrivende og offentlig virksomhet skal registreres i Merverdiavgiftsregisteret når omsetning og uttak som er omfattet av loven til sammen har oversteget 50 000 kroner i en periode på tolv måneder.

Hovedregelen gjelder både for private næringsdrivende og offentlige virksomheter. Offentlig virksomhet er statlig, kommunal og fylkeskommunal virksomhet, jf. § 1-3 første ledd bokstav k. Det kreves ikke at den offentlige virksomheten oppfyller kravet til næring.¹² Mesteparten av den offentlige aktivitet vil imidlertid ikke kvalifiseres som offentlig virksomhet, og fokuset i det følgende vil derfor være på private næringsdrivende.

En næringsdrivende er en som driver næringsvirksomhet. Vurderingen av om det foreligger næringsvirksomhet innenfor avgiftsretten, er i praksis mer eller mindre tilsvarende vurderingen som foretas i skatteretten.¹³ Virksomheten må for det første være av en viss

¹² Skattedirektoratet (2014) s. 86

¹³ Skattedirektoratet (2014) s. 67

varighet og ha et visst omfang. En intensjon om varighet er nok, jf. Rt. 1965 s. 1159. Videre bør virksomheten objektivt sett være egnet til å gi overskudd i overskuelig fremtid. Det må her fortas en konkret vurdering på grunnlag av inntekter og utgifter. Overskuddet må i utgangspunktet være av en slik størrelse at det dekker en rimelig forrentning av kapitalen og en rimelig eierlønn.¹⁴ Virksomheten må også drives for eierens egen regning og risiko. For å avgjøre om virksomheten drives i næring, må man foreta en helhetsvurdering der de nevnte momentene må vektlegges i forhold til hverandre. Det vil kunne være bransjeavhengig hvilken vekt de ulike momentene skal tillegges.¹⁵ Ettersom merverdiavgiftsloven i størst mulig grad skal virke konkurransenøytral, kan vurderingen av om det foreligger næringsvirksomhet i enkelte tilfeller slå ulikt ut i skatte- og avgiftsretten, selv om det er de samme momentene som vil være av betydning.¹⁶

I praksis vil man ofte regnes som næringsdrivende i merverdiavgiftsretten dersom avgiftspliktig salg over tid er planlagt å overstige avgiftspliktig innkjøp, slik at utgående avgift er høyere enn inngående avgift.¹⁷ For virksomheter som driver med økonomisk overskudd for øye, vil dette vanligvis være tilfelle. Der avgiftspliktig omsetning overstiger 50 000 kr i løpet av en 12 måneders periode, vil det i avgiftsretten ofte være gitt at det dreier som om en næringsdrivende.

I de tilfeller der en næringsdrivende driver flere virksomheter på ulike områder, skal vurderingen av om det foreligger næringsvirksomhet foretas isolert for hver enkelt virksomhet.¹⁸ Det er således ikke gitt at hver virksomhet en næringsdrivende befatter er omfattet av avgiftsplikten. Beløpsgrensen på 50 000 kr vil likevel gjelde samlet for alle virksomhetene.¹⁹

¹⁴ Glåmdal tingretts dom av 3.oktober 2011/Utv. 2011 s. 1611

¹⁵ Skattedirektoratet (2014) s. 67

¹⁶ Se fotnote 15

¹⁷ Gjems-Onstad (2010) s. 37-38

¹⁸ Skattedirektoratet (2014) s. 68

¹⁹ Skattedirektoratet (2014) s. 65

Beløpsgrensen på 50 000 kroner refererer seg til nettoomsetning, altså omsetning uten merverdiavgift.²⁰ Det er et krav at omsetningen er omfattet av loven. Omsetningsgrensen på 50 000 kr kan oppfylles ved kun ekstern omsetning, eller både ekstern omsetning og uttak. Dette følger av bestemmelsens ordlyd. Dette betyr at det kan være tilstrekkelig med ett salg på over 50 000 kr. I avgiftspraksis har det blitt lagt til grunn at uttak alene i utgangspunktet ikke er tilstrekkelig, da det vil åpne for at næringsdrivende fiktivt kan «ta ut» varer/tjenester for 50 000 kr for å bli registrert og få fradrag.

Omsetningsperioden er på tolv måneder, og er ikke bundet av kalenderåret. Perioden starter å løpe fra første omsetning. Starter bedriften å omsette varer i mai 2014, regnes altså perioden frem til mai 2015.

For å kunne kreve fradrag for inngående merverdiavgift, kreves det at den næringsdrivende faktisk er registrert. At han er registreringspliktig er ikke tilstrekkelig.

Alle former for registrering i merverdiavgiftsregisteret kvalifiserer til fradrag, ikke bare registrering etter § 2-1 første ledd. Dette innebærer at også registrering ved representant, jf. § 2-1 sjette ledd, frivillig registrering, jf. § 2-3 og forhåndsregistrering, jf. § 2-4, vil gi rett til fradrag for inngående merverdiavgift.

Registreringen etter § 2-1 første ledd regnes fra den dagen varen/tjenesten som bringer omsetningen over 50 000 kr leveres til kunden. Det er altså leveringsdato som er avgjørende.²¹ Leveres varen/tjenesten som bringer omsetningen over 50 000 kr 15. april 2014, får registreringen virkning fra denne datoen, selv om avgiftsmyndighetenes beslutning om registrering skjer på et senere tidspunkt. Rett til fradrag for inngående merverdiavgift gjelder fra denne dato, men forutsetter at den næringsdrivende sender inn melding til skattekontoret. Plikt til å pålegge utgående merverdiavgift på omsetning av varer og tjenester inntre også fra dette tidspunktet, uavhengig av om den næringsdrivende har sendt inn melding til skattekontoret. Dette innebærer at fakturaen som bringer den totale omsetning over 50 000 kr skal utstedes med merverdiavgift.

²⁰ Se fotnote 19

²¹ Gjems-Onstad (2011) s. 95

Fradragsrett foreligger i utgangspunktet først for kostnader pådratt etter tidspunktet for registrering. Dette ble slått fast i Rt. 2010 s. 1131 Bryggeriparken AS, der Høyesterett ga Staten medhold i at mval. § 8-1 ikke var en tidfestingsregel som anga *når* fradraget kunne kreves, men en regel som oppstilte materielle krav for fradrag. Den næringsdrivende har således ikke et rettskrav på å føre til fradrag inngående merverdiavgift som er pådratt før registrering har skjedd. Dersom dette hadde vært tilfelle, ville reglen om tilbakegående avgiftsoppgjør vært overflødig.

Regelen om tilbakegående avgiftsoppgjør innebærer at en næringsdrivende enten etter eller i forbindelse med registrering, kan søke om tilbakegående avgiftsoppgjør, og således kreve fradrag for merverdiavgift på anskaffelser foretatt før registrering. Regelen om tilbakegående avgiftsoppgjør utgjør således et vesentlig unntak fra det oppstilte utgangspunktet.

Rettslig grunnlag for tilbakegående avgiftsoppgjør for anskaffelser foretatt før registrering er mval. § 8-6 med tilhørende forskriftsbestemmelse i fmval. § 8-6-1. Hovedregelen sier at et registrert avgiftssubjekt vil ha rett til fradrag for inngående merverdiavgift på varer og tjenester som er anskaffet inntil tre år før registrering i MVA-registeret, i den utstrekning anskaffelsene har direkte sammenheng med omsetningen i den registrerte virksomhet, og de ikke er omsatt før registrering.

Regelen om tilbakegående avgiftsoppgjør innebærer således at den næringsdrivende får fradragsrett med virkningstidspunkt fra før registreringstidspunktet. Ved tilbakegående avgiftsoppgjør vil den næringsdrivende i stor grad ha fradragsrett for samme kostnader som den ville fått dersom den var registrert på anskaffelsestidspunktet. Regelen om tilbakegående avgiftsoppgjør vil ikke bli nærmere omtalt.

4 Hvem kan tilordnes kostnaden

Det er som nevnt i punkt 2, en forutsetning for fradragets rett for inngående merverdiavgift på en kostnad at kostnaden kan tilordnes den som krever fradraget. For å kunne bestemme hvem en kostnad skal tilordnes, må det vurderes hvem de ulike vilkårene for tilordning tilsier skal tilordnes kostnaden. Man må således avklare hvem som har pådratt seg kostnaden, hvem kostnaden er til bruk for, og hvem som er legitimert for kostnaden. Kostnaden kan bare tilordnes den som krever fradrag dersom samtlige vilkår tilsier at dette subjektet kan kreve fradrag for inngående merverdiavgift.

I det følgende skal vi se nærmere på de ulike vilkårene for å bli tilordnet en kostnad med rett til fradrag for inngående merverdiavgift.

4.1 Den næringsdrivende må ha pådratt seg kostnaden

Som nevnt i punkt 2, er det en forutsetning for å kunne tilordnes kostnaden med virkning for fradragsretten for inngående merverdiavgift at den som krever fradrag har pådratt seg kostnaden. Det kan ikke oppstilles som et absolutt vilkår at kostnaden er pådratt som ledd i et formelt kontraktsforhold, men det må dreie seg om avgiftssubjektets egne anskaffelser etter de privatrettslige forhold.²² Man må således oppklare de underliggende privatrettslige forhold før man kan bestemme hvem som er riktig subjekt til å kunne kreve fradrag for inngående merverdiavgift på kostnaden.

Det at en kostnad må være pådratt av den som krever fradrag for å være fradragsberettiget, fremgår ikke direkte ut av fradragsbestemmelsene i mval. §§ 8-1 og 15-10. Flere næringsdrivende har derfor hevdet at det ikke foreligger et slikt krav.

At det foreligger et krav om at den som krever fradrag må ha pådratt kostnaden, kan i en viss grad sies å følge av vilkåret om at den inngående merverdiavgiften må dokumenteres med bilag. Bokføringsloven stiller krav til realitet i bokføringen. Dette innebærer at salgsdokumentet skal gi et fullstendig bilde av den avgiftspliktige transaksjonen.

I BFU 76/03²³ var spørsmålet hvem advokaten skulle utstede fakturaen for advokattjenestene til, långiver eller låntaker. Det var långiver som engasjerte og førte dialog med advokaten, men det var låntaker som etter avtalen var ansvarlig for å dekke advokatkostnadene. Skattekontoret uttalte:

«Advokatfirmaet i nærværende sak plikter iht. ovennevnte bestemmelser å utstede salgsbilag til den som er kjøper av advokattjenesten. Registrert kjøper kan, på grunnlag av fakturaen, fradragsføre inngående avgift.

I følge det opplyste, er det långiver som engasjerer advokaten, og som deretter løpende kontakter og fører dialogen med advokaten. Advokaten er således underlagt

²² KMVA-2011-6920

²³ Skattedirektoratets bindende forhåndsuttalelse nr. 76/2003

långivers instruksjon. Det forhold at låntaker, overfor långiver, har påtatt seg ansvaret for advokatkostnadene, endrer ikke det faktum at advokaten yter sin tjeneste overfor långiver.»

Fakturaen skal således stiles til den reelle kjøper, som er den som har pådratt seg kostnaden. Det er denne næringsdrivende som vil være legitimert kostnaden, og som kan gjøre fradrag for inngående merverdiavgift dersom de øvrige vilkår for fradragsrett er oppfylt. I og med at fakturaen skal være stilet til den som reelt sett har pådratt seg kostnaden, kan det sies å være en forutsetning for fradrag at den næringsdrivende har pådratt seg kostnaden. Bilaget vil således være et «bevis» på hvem kostnaden er pådratt av, og det er dette subjekt som vil kunne ha fradragsrett.

Det er imidlertid ikke alltid at fakturaen er stilet til den som reelt sett har pådratt seg kostnaden. I avgiftsretten vil det i praksis ofte ses hen til de formelle bilagene når det skal avklares hvem som har pådratt seg en kostnad. Det er den som bilaget er stilet til som skattekontorene vil legge til grunn at er den som har pådratt seg kostnaden, dersom det ikke foreligger opplysninger som tilsier noe annet. I de tilfeller der den som er oppført som kjøper på bilaget er en annen enn den som etter de reelle forholdene har pådratt seg kostnaden, vil den som hevder at de reelle forhold er annerledes enn det bilaget tilsier, ha bevisbyrden for dette, se punkt 4.3.4. Der bilaget er stilet til en annen enn den som har pådratt seg kostnaden, vil således den tilstiltte være legitimert i forhold til fradragsretten, selv om han ikke har pådratt seg kostnaden. Selv om legitimasjonsreglene i utgangspunktet forutsetter at den som legitimeres må ha pådratt seg kostnaden, vil med andre ord ikke dette nødvendigvis alltid være tilfelle.

I Gulating lagmannsretts dom av 1. juli 2013²⁴ var spørsmålet om Sola og Sandnes kommune hadde fradragsrett for inngående merverdiavgift på kostnader pådratt av private utbyggere under oppføring av kommunale vann og avløpsanlegg som senere skulle overdras vederlagsfritt til kommunen. Det var de private utbyggerne som inngikk kontrakter og hadde løpende kontakt med entreprenørene, og som hadde all risiko knyttet til oppføringen. Det var også de private utbyggerne som reelt sett betalte for oppføringen. Kommunen hadde således

²⁴ Utv. 2013 s. 1499

ikke noen risiko eller noe ansvar for oppføringen. Det var imidlertid kommunen som sto som fakturamottaker.

Både Klagenemnda²⁵ og tingretten²⁶ mente det ikke forelå fradragsrett for kommunene, ettersom de ikke selv hadde anskaffet tjenestene det krevdes fradrag for. Det at kommunen var oppført som fakturamottaker, endret ikke dette. I tingrettens dom var utgangspunktet for vurderingen om fradragsrett betinger at den som krever fradrag selv har pådratt de avgiftspliktige varene/tjenestene. Tingretten uttalte:

«Retten har kommet til at mval. § 21 må forstås slik ut fra sitt formål. Bakgrunnen for fradragsretten er å gjennomføre forbruksbeskatning. Merverdiavgiftssystemet forutsetter at registrerte avgifts subjekter skal ha rett til fradrag for inngående merverdiavgift på sine egne anskaffelser. ... I tillegg kommer at lovforståelsen gir en løsning som passer best overens med det som er de klare utgangspunkt for avgiftsbelastningen.»

Retten mente således at det fulgte av fradragsrettens formål at en næringsdrivende selv måtte ha pådratt seg kostnaden for den skulle være fradragsberettiget. Tingretten mente også at dette var kommet til uttrykk i rettspraksis. Retten viste til Rt. 2010 s. 1184 Kragerø Golf & Spa Resort der det fremgår: «Det er et vilkår for fradragsrett at bygget oppføres for den avgiftspliktiges regning, og at byggekostnadene faktisk betales av denne.»²⁷ I tillegg viste retten til Rt. 1985 s. 93 Sira-Kvina, Rt. 2001 s. 1497 Norwegian Contractors, Rt. 2003 s. 1821 Hunsbedt, Rt. 2005 s. 951 Porthuset og Rt. 2008 s. 932 Bowling, og påpekte at det var den næringsdrivende som hadde foretatt anskaffelsen som krevde fradrag i disse dommene. Det ble også påpekt at det ikke foreligger høyesterettsavgjørelser der fradragsrett er akseptert for andre enn subjektet som har anskaffet tjenesten.

Kommunene anket inn dommen for lagmannsretten. For lagmannsretten anførte kommunene at Klagenemnda og tingretten hadde bygd på feil lovanvendelse, og at det forelå fradragsrett

²⁵ KMVA-2011-6919 (Sandnes) og KMVA-2011-6920 (Sola)

²⁶ Jæren tingretts dom av 30. mars 2012 (Sola og Sandnes)/JARE-2011-162246

²⁷ Rt. 2010 s. 1184 Kragerø Golf & Spa Resort avsnitt 31

for andre rettssubjekters kostnader forutsatt at de hadde en nær og naturlig sammenheng med virksomheten til den som fradragsfører den inngående avgiften. De mente det ikke kunne oppstilles noe annet krav for tilordning enn at anskaffelsen måtte være til bruk i den næringsdrivendes egen virksomhet. I de tilfeller der anskaffelsen var til bruk i flere virksomheter, ville det subjekt som fakturaen var stilet til få fradrag for inngående merverdiavgift. Et krav om at den som krevde fradrag selv hadde pådratt seg kostnaden, kunne imidlertid ikke oppstilles. Staten på sin side, mente det var en grunnleggende forutsetning for fradragsrett for inngående merverdiavgift at anskaffelsene kan tilordnes den som krever fradraget, noe de mente innebar at det kun kan kreves fradrag for egne anskaffelser.

Lagmannsretten ga staten medhold. Kommunenes anke til Høyesterett ble ikke tillatt fremmet.

At det er et krav for å være tilordnet kostnaden at den som krever fradrag selv har anskaffet kostnaden, ble også lagt til grunn i Nordhordland tingretts dom av 22. oktober 2012²⁸ der retten uttalte: «For å være materielt berettiget fradrag, er det etter teori og rettspraksis et vilkår at anskaffelsen må være foretatt av den som krever fradrag.» Det samme ble uttalt i KMVA-2013-7836, og forutsetningsvis lagt til grunn i KMVA-2013-7674.

Med andre ord vil det være av avgjørende betydning å ha klarhet i de underliggende privatrettslige forhold for å kunne fastslå hvem en kostnad skal tilordnes, og således hvilken næringsdrivende som er den rette til å kreve fradrag for inngående merverdiavgift.

²⁸ Utv. 2012 s. 1790

4.2 Til bruk i egen virksomhet

For at en næringsdrivende skal kunne tilordnes en kostnad i lys av fradragsretten for inngående merverdiavgift, er det som nevnt i punkt 1.4, en forutsetning at kostnaden er til bruk i den næringsdrivendes virksomhet.

Mval. § 8-1 taler om anskaffelser som er «til bruk i den registrerte virksomheten» (min understreking). Det følger av at lovgiver har brukt ordet «virksomhet» i bestemt form entall og setningens videre kontekst at det må være tale om anskaffelser som skal være til bruk i en bestemt virksomhet. Det er således ikke tilstrekkelig at anskaffelsen skal være til bruk i en registrert virksomhet, men de må være til bruk i den konkrete virksomheten som krever fradrag. Anskaffelsen må altså være til bruk i den næringsdrivendes egen virksomhet.

Dette har også blitt lagt til grunn av Høyesterett i Rt. 2008 s. 939 Tønsberg Bolig, hvor førstvoterende uttalte at vilkåret om at anskaffelsen må være til bruk i avgiftspliktig virksomhet «må gjelde den aktuelle næringsdrivendes egen avgiftspliktige virksomhet, og ikke slik virksomhet drevet av en annen»²⁹. En anskaffelse som er til bruk i en annen næringsdrivendes virksomhet, vil altså ikke gi rett til fradrag, selv om også denne virksomheten er avgiftspliktig.

Vilkåret om at anskaffelsen må være til bruk i den næringsdrivendes egne avgiftspliktige virksomhet blir i litteratur og praksis omtalt som «tilordningskriteriet», der spørsmålet er hvem som vil ha fradragsrett etter «til bruk»-vilkåret i § 8-1. Selv om dette kravet ofte blir betegnet som tilordningskriteriet, er det som tidligere nevnt ikke det eneste vilkår som må være oppfylt for at en kostnad skal kunne bli tilordnet den næringsdrivende med virkning for fradragsretten. Hvorvidt anskaffelsen er til bruk i virksomhet til det subjekt som krever fradrag, er imidlertid et sentralt vilkår for om dette subjektet kan tilordnes kostnaden.

²⁹ Rt. 2008 s. 939 Tønsberg Bolig avsnitt 33

4.2.1 Til bruk

For å kunne avklare hvorvidt en anskaffelse er til bruk i virksomheten til den som krever fradrag, og således om den næringsdrivende kan tilordnes kostnaden, er det nødvendig å vite mer om hva som ligger i uttrykket «til bruk i den registrerte virksomheten». At anskaffelsen må være til bruk i den registrerte virksomheten, blir ofte kalt for den objektive betingelse for fradragsrett.

Det fremgår av ordlyden at det bare er anskaffelser pådratt til bruk i den «registrerte virksomheten» som er fradragsberettiget. Det følger av sammenhengen mellom mval. §§ 8-1 og 2-1 og av forarbeider av 2009 at dette innebærer at det bare er kostnader pådratt til bruk i avgiftspliktig virksomhet som er fradragsberettiget. I forarbeidene uttales det at «det sentrale vilkåret for fradrag er at anskaffelsen er 'til bruk i' avgiftspliktig virksomhet»³⁰. Er anskaffelsen til bruk i både den avgiftspliktige virksomheten og til andre formål, gis det rett til fradrag bare for den del av anskaffelsen som er til bruk i den avgiftspliktige virksomheten.

Etter ordlyden skal anskaffelsen være «til bruk» (min understreking) i den registrerte virksomheten. Det kreves altså ikke at anskaffelsen er *i* bruk for at det skal kunne kreves fradrag, men anskaffelsen må være tenkt å være *til* bruk i den avgiftspliktige virksomheten. Det er med andre ord ikke noe krav om at anskaffelsen brukes i virksomheten på fradragstidspunktet - avgjørende er formålet med anskaffelsen.

Formålet med anskaffelsen vil først og fremst vise seg i den faktiske og praktiske bruken, men ettersom det ikke er noe krav om at anskaffelsen er eller har vært i bruk i virksomheten, må det være tilstrekkelig om anskaffelsen er egnet til bruk i virksomheten. Dette betyr ikke at avgiftsmyndighetene skal kunne overprøve de næringsdrivendes forretningsmessige beslutninger. Viser det seg senere at anskaffelsen var ubrukelig eller var en dårlig beslutning, hindrer ikke dette fradragsrett.³¹

Ordlyden gir ikke noe klart svar på hva som ligger i bruksvilkåret i «til bruk». På den ene siden kan uttrykket tolkes slik at anskaffelsene må være til direkte fysisk bruk i virksomheten,

³⁰ Ot.prp.nr.76 (2008-2009) s. 69

³¹ Gjems-Onstad (2013) s. 205

samtidig som det på den andre siden kan tolkes slik at alle varer og tjenester den næringsdrivende anskaffer vil være til bruk i virksomheten.

Ser vi på forarbeidene til loven av 1969³² oppstiller de som krav til fradragsretten at «den inngående avgift knytter seg til anskaffelser som er *relevante*»³³ for virksomheten (min kursivering). At en anskaffelse må være relevant for virksomheten, tyder på at det må stilles et krav om en saklig sammenheng mellom anskaffelsen og virksomheten. Et relevanskrav kan imidlertid rekke vidt, og de fleste anskaffelser med en bedriftsøkonomisk tilknytning til virksomhet, vil kunne sies å oppfylle kravet. At en anskaffelse må være relevante for den avgiftspliktige virksomheten, gir derfor ikke i seg selv noe svar på hva som ligger i uttrykket «til bruk».

Hva det innebærer at anskaffelsen må være til bruk, og således relevant for virksomheten, har vært tema for Høyesterett en rekke ganger. Der spørsmålet oftest har skapt problemer, har det vært tale om delt virksomhet. Her har spørsmålet vært om den næringsdrivende kunne kreve fradrag for inngående merverdiavgift på anskaffelser som hovedsakelig var til bruk i den ikke-avgiftspliktige virksomheten. I de tilfeller der det er tale om delt virksomhet er det således ikke et spørsmål om *hvem* en kostnad skal tilordnes, men til hvilken del av virksomhet kostnaden kan sies å tilhøre. Det vil derfor falle utenfor denne fremstillingen å gå nærmere inn på «til bruk»-vilkåret ved delt virksomhet.

Spørsmålet om hva det vil si at en anskaffelse må være til bruk i virksomheten til den som krever fradrag, ble for første gang tatt opp av Høyesterett i Rt. 1985 s. 93 Sira-Kvina. Saken gjaldt et kraftselskap som i forbindelse med kraftutbyggingen var forpliktet i henhold til konsesjonsvilkårene å avbøte diverse skadevirkninger. Spørsmålet for Høyesterett var om Sira-Kvina hadde fradragsrett for inngående merverdiavgift på tiltakene de var forpliktet til å utføre, som blant annet besto av utsetting av settefisk. Førstvoterende, med tilslutning fra samtlige, uttalte at «begrensningen ligger i at tiltaket skal være relevant»³⁴ for virksomheten. Videre ble det sagt at det ikke var et krav at anskaffelsene var til direkte fysisk bruk i

³² Ot.prp.nr.17 (1968-1969)

³³ Ot.prp.nr.17 (1968-1969) s. 55

³⁴ Rt. 1985 s. 93 Sira-Kvina s. 97 første hele avsnitt

virksomheten.³⁵ Dette hadde tidligere blitt lagt til grunn av avgiftsmyndighetene, men Høyesterett mente dette var en for snever grense å trekke. Førstvoterende mente at fokus burde være på uttrykket «virksomhet», og hvilken *tilknytning* det er mellom anskaffelsen og den avgiftspliktige virksomheten.³⁶ For Sira-Kvina dreide det seg om forpliktelser som var nødvendige vilkår for at den avgiftspliktige virksomheten, kraftproduksjonen, kunne igangsettes. Høyesterett mente derfor det forelå slik tilknytning mellom tiltakene og den avgiftspliktige virksomheten at de måtte anses som relevante og til bruk i virksomheten. Sira-Kvina hadde dermed fradragsrett for den inngående merverdiavgiften på kostnadene pådratt for å realisere tiltakene.

Spørsmålet om hva som ligger i at anskaffelsene må være relevant for den avgiftspliktige virksomheten, var igjen spørsmål for Høyesterett i Rt. 2001 s. 1497 Norwegian Contractors. Selskapet hadde overfor kommunen påtatt seg å bygge en ny småbåthavn, da utvidelsen av selskapets byggeområde førte til at den eksisterende småbåthavnen måtte fjernes. Førstvoterende bygde videre på det som var lagt til grunn i Sira-Kvina-dommen, og uttalte at det ikke måtte oppstilles som et krav for fradragsrett at den næringsdrivende var rettslig forpliktet til å betale for utgiftene når det ikke var tale om utgifter til direkte fysisk bruk i virksomheten. «Avgjørende må være om oppofrelsen har en *naturlig og nær tilknytning* til virksomheten.»³⁷ (min kursivering). Høyesterett kom enstemmig til at det forelå slik tilknytning og selskapet hadde dermed fradragsrett for byggekostnadene. De la vekt på at selskapet hadde holdt til på samme sted i 20 år, og at det var mer naturlig å utvide området enn å finne et nytt. Da utvidelsen forutsatte at småbåthavnen måtte fjernes, mente Høyesterett at tilknytningen var naturlig og nær.

For at en anskaffelse skal anses å være til bruk den næringsdrivendes virksomhet, må den således være relevant og ha en naturlig og nær tilknytning til denne virksomheten. En direkte fysisk bruk i virksomheten, kan ikke kreves.

³⁵ Rt. 1985 s. 93 Sira-Kvina s. 97 andre hele avsnitt

³⁶ Se fotnote 35

³⁷ Rt. 2001 s. 1497 Norwegian Contractors s. 1502 andre avsnitt

4.2.2 Til bruk vs. en kostnadsoverføring

At det kun kan kreves fradrag for kostnader pådratt til bruk i egen virksomhet, innebærer i utgangspunktet at en næringsdrivende med virkning for fradragsretten ikke kan påta seg kostnader til bruk for andre, for deretter å kreve fradrag for inngående merverdiavgift på kostnadene. I Rt. 2001 s. 1497 Norwegian Contractors uttalte førstvoterende, dog som en sidebemerkning, at

«... vilkåret om at utgiften må ha en naturlig nær tilknytning til selskapets egen virksomhet, medfører at ikke enhver oppofrelse den næringsdrivende påtar seg gir fradragsrett for inngående avgift. Når kommunen i den samme avtalen blant annet fikk opsjon til å kreve at NC mot avregning i leien skulle påta seg planlegging og opparbeidelse av en gang- og sykkelvei forbi området, vil en slik utgift lett kunne stå i en annen stilling enn småbåthavnen»³⁸.

I MVA-kommentaren har dette utsagnet blitt forstått slik at avgiftspliktige som ledd i oppfyllelse av helt andre avtaler, ikke kan overta avgiftspliktige kostnader fra ikke-avgiftspliktige.³⁹ Hadde dette vært tilfelle ville det være fristende for to næringsdrivende, der den ene er avgiftspliktig og således har fradragsrett og den andre er ikke-avgiftspliktig og ikke har fradragsrett, å avtale den avgiftspliktige skal påta seg kostnaden og således kunne tilordnes kostnaden. En overvelting av kostnadene fra den ikke-avgiftspliktige til den avgiftspliktige vil innebære en besparelse for den ikke-avgiftspliktige, ved at han unngår at den inngående avgiften blir en endelig kostnad. Dersom den avgiftspliktige til gjengjeld får en del av den besparelsen den ikke-avgiftspliktige næringsdrivende oppnår, vil en slik ordning være gunstig for begge parter. En slik ordning strider imidlertid mot merverdiavgiftens prinsipper. Det er derfor i utgangspunktet ikke mulig å overføre kostnader som relaterer seg til ett avgiftssubjekt til et annet med virkning for fradragsretten. Dette gjelder selv om begge involverte parter er avgiftspliktige. Den næringsdrivende står privatrettslig fritt til å påta seg kostnader for andre næringsdrivende, men noen fradragsrett vil ikke foreligge.

³⁸ Rt. 2001 s. 1497 Norwegian Contractors s. 1502 fjerde avsnitt

³⁹ Gjems-Onstad (2011) s. 432

Å sondre mellom tilfeller der avgiftspliktige i realiteten har påtatt seg kostnader for ikke-avgiftspliktige, og tilfeller der det er tale om kostnader som er til bruk i den avgiftspliktiges egen virksomhet, kan imidlertid være vanskelig i enkelte tilfeller.

I Rt. 2012 s. 432 Elkjøp var spørsmålet om elektronikkjeden Elkjøp kunne kreve fradrag for inngående avgift påløpt under oppføring av et bolighus. Elkjøp hadde i forbindelse med utvidelsen av en butikk inngått en avtale med noen huseiere om at Elkjøp skulle få kjøpe huset med tomt, i bytte mot at de bygde en erstatningsbolig på en annen tomt som var til Elkjøps disposisjon. Det var kostnader pådratt under byggingen av erstatningsboligen de krevde fradrag for.

Bolighuset skulle åpenbart være til bruk for huseierne. Hadde Elkjøp betalt vederlag i form av et pengebeløp i stedet for å ta på seg å bygge en erstatningsbolig, ville ikke huseierne hatt fradragsrett for kostnadene ved oppføringen av bolighuset. Ved at Elkjøp påtok seg å bygge en ny bolig i stedet for å betale et pengebeløp, ble byggekostnadene overført fra en ikke-avgiftspliktig til en avgiftspliktig næringsdrivende.

Høyesteretts flertall på 3 dommere valgte imidlertid å se bort fra dette synspunktet, og la vekt på at oppføringen av boligen hadde vært en forutsetning for at Elkjøp kunne utvide sin butikk. Kostnadene måtte derfor sies å ha tilstrekkelig tilknytning til Elkjøps handelsvirksomhet.⁴⁰ Fradragsretten kunne i følge retten ikke nektes på det grunnlag at partene kunne ha innrettet seg på en annen måte som hadde avskåret fradragsretten. Det var slik partene faktisk hadde innrettet seg som måtte legges til grunn.⁴¹

Selv om anskaffelsene hovedsakelig var til bruk for de private huseierne som ikke var avgiftspliktige, ble anskaffelsene likevel ansett å ha tilstrekkelig tilknytning til den avgiftspliktiges virksomhet.

Det motsatte var tilfelle i Rt. 2011 s. 1260 Halliburton. Her var spørsmålet om Halliburton kunne kreve fradrag for merverdiavgift som var påløpt ved betaling for transport av de ansatte

⁴⁰ Rt. 2012 s. 432 Elkjøp avsnitt 54

⁴¹ Rt. 2012 s. 432 Elkjøp avsnitt 50

fra hjem til helikopterbase. Høyesterett kom til at dette ikke var kostnader som var til bruk i Halliburtons virksomhet, men var private kostnader for de ansatte. Førstvoterende uttalte:

«Også det faktum at kostnaden normalt tilordnes andre – i dette tilfelle arbeidstaker – taler etter mitt syn for at dekning av transportkostnadene ikke er en anskaffelse til bruk i arbeidsgivers virksomhet i merverdiavgiftslovens forstand.»⁴²
(ord med annen skrifttype står i kursiv i dommen).

Det at Halliburton dekket kostnader som ble ansett som å være de ansattes kostnader, gjorde at Halliburton var avskåret fradragsrett. Her hindret med andre ord retten at det ble overført kostnader fra en ikke-avgiftspliktig til en avgiftspliktig med virkning for fradragsretten.

4.2.3 Kostnader som i henhold til «til bruk»-vilkåret kan tilordnes flere

Et spørsmål som oppstår, er om det vil hindre fradragsrett for den næringsdrivende dersom en og samme anskaffelse kan sies å være til bruk i både den næringsdrivendes egen virksomhet i tillegg til en annen, og således etter «til bruk»-vilkåret kan tilordnes flere.

Dette var et av spørsmålene som var oppe i Rt. 2008 s. 939 Tønsberg Bolig. Tønsberg Bolig hadde pådratt seg advokattjenester som gjaldt et oppryddingsarbeid i datterselskapet for å unngå konkurs. Førstvoterende uttalte:

«Det sentrale rettslige spørsmål i vår sak blir etter dette om den omstendighet at en avgiftspliktig vare eller tjeneste også tilfredsstiller vilkåret om å være «til bruk i» virksomheten til en annen enn den som betaler for varen/tjenesten, nødvendigvis fører til at betaleren ikke har rett til fradrag etter § 21. Jeg kan ikke se at det er grunnlag for en slik begrensning i virkeområdet for denne bestemmelsen.»⁴³

Flertallet i Høyesterett kom således til at det ikke var til hinder for at fradragsrett skulle foreligge at anskaffelsen også var til bruk i en annen virksomhet. Dette var også tidligere lagt

⁴² Rt. 2011 s. 1260 Halliburton avsnitt 31

⁴³ Rt. 2008 s. 939 Tønsberg Bolig avsnitt 34

til grunn i Borgarting lagmannsretts dom av 16. april 2004.⁴⁴ Engø Gård var et hotell- og restaurantselskap som krevde fradrag for inngående merverdiavgift på påkostninger på den eiendommen selskapet leide for driften. Lagmannsretten uttalte: «Det fremstår for lagmannsretten som uriktig å se helt bort fra at Engø Gårds påkostninger på eiendommen har skjedd til bruk i selskapets virksomhet. Det vil ikke være i strid med merverdiavgiftsloven § 21 å legge til grunn at et og samme investeringsobjekt kan være til bruk både i leietakers og utleiers virksomhet.» Det var således ikke til hinder for at Engø Gård kunne tilordnes kostnaden at anskaffelsen også var til bruk i utleiers virksomhet.

Det hindrer således ikke fradragsrett at anskaffelsen også er til bruk i en annen virksomhet. I de tilfeller der en næringsdrivende har pådratt seg en kostnad for en annen virksomhet, vil således den næringsdrivende kunne tilordnes kostnaden dersom anskaffelsen også kan sies å være til bruk i den næringsdrivendes egen virksomhet.

4.2.4 Tilknytningskravet der kostnaden hovedsakelig gjelder en annen virksomhet – her ved konsernforhold

Tilordningsspørsmålet i henhold til «til bruk»-vilkåret kommer oftest på spisser når det foreligger en nær tilknytning mellom to eller flere avgiftssubjekter. Det kan være tale om økonomisk tilknytning, en faktisk tilknytning og/eller en eiertilknytning. Her kan det være vanskelig å skille subjektene fra hverandre, spesielt hvis de utad opptrer som én.

I et konsern skal hvert rettssubjekt registreres og behandles for seg, uavhengig av økonomisk interessefellesskap eller eierforhold. Konserner er altså i utgangspunktet ikke ett avgiftssubjekt - de ulike selskapene innad i konsernet er hver for seg egne avgiftssubjekter. Dette innebærer at transaksjoner mellom et mor- og datterselskap eller mellom to datterselskaper betraktes som transaksjoner foretatt mellom to forskjellige næringsdrivende.

Det er imidlertid mulig å fellesregistrere selskaper i samme konsern, jf. mval. § 2-2 tredje ledd. Dette innebærer at selskapene anses som ett avgiftssubjekt. Det skal dermed ikke beregnes utgående merverdiavgift på kjøp og salg av varer og tjenester selskapene mellom.

⁴⁴ LB-2003-9982

For mange konserner vil imidlertid fellesregistrering være utelukket, da de ikke oppfyller de oppstilte kravene. For fellesregistrering kreves det at to eller flere av selskapene som skal inngå i fellesregistreringen er samarbeidende, i tillegg til at minst 85 % av kapitalen i hvert selskap eies av ett eller flere av de samarbeidende selskapene. Det ligger utenfor oppgaven å skulle behandle disse vilkårene nærmere.

En følge av at et mor- og datterselskap regnes som to ulike avgiftssubjekt der de ikke er fellesregistrert, er at kostnader kun kan tilordnes det selskap i konsernet som har pådratt seg kostnaden. Kostnader kan således ikke tilordnes konsernet som sådan. Det er således kun det selskap i konsernet som har foretatt anskaffelsen, som eventuelt kan kreve fradrag for inngående merverdiavgift på kostnaden.

Dette kan i visse tilfeller føre til problemer i forhold til fradragsretten for inngående merverdiavgift på kostnaden. I konsern, spesielt der det er sterk tilknytning mellom mor- og datterselskap, hender det at for eksempel morselskapet påtar seg en kostnad som egentlig hører hjemme i datterselskapet, uten at kostnaden er pådratt som et rent utlegg for datterselskapet. Dette kan skyldes økonomiske forhold, praktiske forhold eller at man ikke har hatt fradragsretten for merverdiavgift i tankene. I de tilfeller der datterselskapet ikke er avgiftspliktig, kan det også være et forsøk på å få fradragsført inngående merverdiavgift på kostnaden. Uansett årsak vil kostnaden være pådratt av morselskapet, som innebærer at det er morselskapet som eventuelt kan kreve fradrag for inngående merverdiavgift på kostnaden.

I og med at kostnaden er pådratt av morselskapet, vil en fradragsrett for både et avgiftspliktig og et ikke-avgiftspliktig datterselskap være avskåret. En eventuell fradragsrett for konsernet vil således bero på om morselskapet vil ha fradragsrett for den pådratte kostnaden.

I de tilfeller der morselskapet driver ikke-avgiftspliktig virksomhet, for eksempel kun er et holdingselskap, vil fradragsretten i alle tilfeller være tapt. I de tilfeller der morselskapet også driver avgiftspliktig virksomhet, kan det forekomme at morselskapet i noen tilfeller kan fradragsføre kostnaden, selv om den var ment for datterselskapet. Dette avhenger av om anskaffelsen kan sies å være til bruk i morselskapets avgiftspliktige virksomhet. I mange tilfeller kan det tenkes at dette vilkåret ikke vil være oppfylt.

I KMVA-2010-6680 var spørsmålet om Klager AS kunne fradragføre inngående merverdiavgift på arkitekttjenester. Arkitekttjenestene refererte seg til en konsesjonssøknad til en eiendom søsterselskapet skulle erverve dersom det fikk konsesjon. Planen var at søsterselskapet skulle leie ut området til Klager AS, men det var ikke inngått noen avtale om dette. Skattekontoret nektet fradrag, da arkitektkostnadene ikke kunne sies å være til bruk i klagers management-virksomhet når det ikke forelå noe leieforhold på dette tidspunktet, og det heller ikke var inngått noen avtale om dette. Fakturaen var etter Skattedirektoratets mening, feilaktig stilet til Klager AS. Skattekontoret bemerket at det riktige i dette tilfellet ville vært og behandlet kostnadene som et utlegg, der det ikke foretas noen avgiftsbehandling hos den som foretar utlegget, se punkt 2.

I noen tilfeller kan imidlertid kostnader som egentlig er pådratt til bruk for datterselskapet også sies å være til bruk i morselskapet. I Rt. 2008 s. 939 Tønsberg Bolig var et av spørsmålene om advokatutgifter som gjaldt datterselskapet kunne sies å ha en naturlig og nær tilknytning til Tønsberg Boligs egen virksomhet. Førstvoterende uttalte: «En slik tilknytning vil være til stede så fremt tjenesten kan sies å ha en klar interesse for den avgiftspliktige virksomheten til den som har betalt for og krever avgiftsfradrag for tjenestene.»⁴⁵ Avgjørende for retten til fradrag vil således være om anskaffelsene har en *klar interesse* for den avgiftspliktige virksomheten til den næringsdrivende som har anskaffet og krever fradrag for kostnadene.

Flertallet uttalte: «At det er tale om to selskaper i samme konsern, er uten betydning i denne sammenheng.»⁴⁶ Likevel mente flertallet at det forelå en slik klar interesse for Tønsberg Bolig å kjøpe advokattjenestene. Det var flere forhold som tilsa at det forelå en slik klar interesse. For det første tilsa hensynet til selskapets renommé en slik klar interesse. Advokattjenestene var dels benyttet til å rydde opp etter et mislykket salg av datterselskapet. Etter at datterselskapet kom tilbake inn under Tønsberg Bolig, hadde Tønsberg Bolig tatt over mye av den virksomheten datterselskapet hadde drevet. Tilknytningen mellom Tønsberg Bolig og datterselskapet var kjent blant aktørene i markedet og det forelå en forventning om at de ville ta ansvar for datterselskapet. For å opprettholde sitt renommé som en seriøs aktør hadde

⁴⁵ Rt. 2008 s. 939 Tønsberg Bolig avsnitt 43

⁴⁶ Rt. 2008 s. 939 Tønsberg Bolig avsnitt 33

Tønsberg Bolig derfor en klar interesse i å få hjelp til å rydde opp i datterselskapet. Et annet hensyn som tilsa at det forelå en klar interesse, var at det var nødvendig å få en oversikt over alle forhold i selskapet for å kunne vurdere hva de burde gjøre med selskapet og dens virksomheter. Det var klart at det vil være av interesse for et morselskap å ha informasjon om det heleide datterselskapets økonomiske tilstand, ettersom dette vil ha økonomisk betydning for morselskapet. Dette hensynet glir over i det tredje hensynet som ble vektlagt, som var at Tønsberg Bolig ville ha interesse i å unngå eller redusere et økonomisk tap i datterselskapet, ettersom de selv hadde stilt garantier for datterselskapet. De hadde således en klar interesse i å prøve å forhindre at datterselskapet ble tatt under konkursbehandling.

Flertallet mente også at det at morselskapet hadde betalt for advokattjenestene indikerte at det forelå en egeninteresse: «Når vedkommende avgiftspliktige har gått til det skritt å betale for en slik vare/tjeneste, antar jeg at det regelmessig ligger en egeninteresse bak.»⁴⁷

Flertallet i Høyesterett mente at denne klare interessen var knyttet til Tønsberg Boligs avgiftspliktige virksomhet, og det forelå derfor fradragsrett for inngående merverdiavgift på advokatutgiftene. Ettersom det å ivareta selskapets omdømme også hadde en klar interesse for den avgiftsfrie delen av virksomheten, fikk Tønsberg Bolig bare delvis fradrag.

Dommen har i teorien blitt antatt å være en yttergrense for hva som kan anses å være til bruk i den avgiftspliktiges egen virksomhet, der utgiftene også gjelder en annen næringsdrivende.⁴⁸

I Oslo tingretts dom 10. juni 2013⁴⁹ var et av spørsmålene i saken om Telenor hadde fradragsrett for inngående merverdiavgift på kjøp av tjenester knyttet til aksjonærtviser i to datterselskap der Telenor hadde betydelige minoritetsposter. Tingretten tok utgangspunkt i det som ble oppstilt i Tønsberg Bolig-dommen, og retten tok dermed stilling til om kostnadene Telenor hadde pådratt seg knyttet til konfliktene i de to datterselskapene hadde en nær og naturlig tilknytning eller klar interesse for Telenors avgiftspliktige virksomhet. Telenor begrunnet sin interesse for å engasjere advokat, lobby- og pr-firmaer med at tvistene som

⁴⁷ Rt. 2008 s. 939 Tønsberg Bolig avsnitt 35

⁴⁸ Gjems-Onstad (2013) s. 203 og Gjems-Onstad (2011) s. 426

⁴⁹ Utv. 2013 s. 1406

oppsto skapte en stor omdømmeutfordring for selskapet. Konfliktene hadde fått stor internasjonal oppmerksomhet, der en del av oppmerksomheten var negativt ladet mot Telenor. Retten uttalte:

«Etter rettens syn har kostnadene som ble pådratt for å ivareta investeringene i Russland og Ukraina vært nødvendig for å sikre at den norske avgiftspliktige virksomheten ikke ble svekket over tid ved at investeringsposisjonene ble forringet, noe som lett kunne skjedd hvis Telenor kom svekket ut av den maktkamp som pågikk. Kostnaden var derfor nødvendig for å ivareta Telenors omdømme og trolig børskurs.»

Selv om retten mente Telenor hadde en klar interesse i å pådra seg kostnadene, var det likevel tvil om hvorvidt kostnadene kunne fradragsføres, da det til forskjell fra Tønsberg Bolig-saken ikke var snakk om heleide datterselskap. Retten la avgjørende vekt på at investeringene ikke var rene finansielle investeringer for Telenor, men betydelige strategiske investeringer for å få innpass i viktige og fremvoksende telemarkeder. Retten konkluderte derfor med at kostnadene hadde tilstrekkelig tilknytning til selskapets avgiftspliktige virksomhet, og var derfor fradragsberettiget.

Telenor-dommen kan hevdes å strekke tilknytningskravet lengre enn det som ble lagt til grunn i Tønsberg Bolig. Ettersom kostnadene hovedsakelig var pådratt for selskaper hvor Telenor hadde minoritetsposter, hadde ikke Telenor like sterk tilknytning til selskapene kostnadene var pådratt for å ivareta som Tønsberg Bolig hadde til sitt heleide datterselskap. Tingrettens avgjørelse er imidlertid anket, og det er dermed usikkert hvor mye vekt den skal tillegges.

4.2.5 Viderefakturering av kostnader

Der en næringsdrivende har påtatt seg en kostnad på vegne av en eller flere andre næringsdrivende, og kostnaden ikke kan sies å være til bruk i den næringsdrivendes egne avgiftspliktige virksomhet, vil i utgangspunktet fradragsretten for inngående merverdiavgift på kostnaden være avskåret da kostnaden ikke kan tilordnes den næringsdrivende. I noen tilfeller kan imidlertid retten til fradrag likevel foreligge. Dette vil være tilfelle der den næringsdrivende kan viderefakturere kostnaden med merverdiavgift. Dette vil kunne være

aktuelt både for en næringsdrivende som i utgangspunktet driver avgiftspliktig virksomhet, og en næringsdrivende som i utgangspunktet driver ikke-avgiftspliktig virksomhet.

For at viderefakturerings av kostnader skal kunne føre til et annet resultat hva gjelder fradragsretten for inngående merverdiavgift, må viderefakturerings av kostnaden i seg selv være å anse som en selvstendig avgiftspliktig virksomhet. Dette innebærer at viderefakturerings må anses å være en virksomhet som driver med omsetning i næring, jf. punkt 3.

At viderefakturerings av kostnader i seg selv kan bli ansett som avgiftspliktig omsetning, følger av Borgarting lagmannsretts dom av 29. juni 2000 City Senterdrift AS⁵⁰. City Senterdrift AS var en senterforening som blant annet fordelte og innkrevde senterdeltakernes felleskostnader. Formålet var å tilrettelegge og gjennomføre profesjonell organisering av hele driften av kjøpesenteret. Lagmannsretten mente at City Senterdrift AS drev egen omsetning av varer og tjenester, da senterdeltakerne betalte selskapet et avanse påslag for den tjenesten de gjorde med å samordne felles oppgaver og kostnader. Viderefakturerings ble dermed anset som en avgiftspliktig virksomhet.

For at viderefakturerings av kostnaden skal anses å være virksomhet som driver med omsetning i næring, forutsettes det således at det som faktureres er å anse som vederlag for den tjeneste den som viderefakturerer yter.

Det har vært hevdet at terskelen for hva som er å anse som næringsvirksomhet ved viderefakturerings av kostnader praktiseres lavere enn den ellers gjør, for eksempel ved hva som anses å være næringsvirksomhet ved førstegangsregistrering av en virksomhet i MVA-registeret.⁵¹

Dersom viderefakturerings er å anse som egen avgiftspliktig virksomhet, vil kostnaden som viderefaktureres være til bruk i denne virksomhet, og således kunne fradragsføres. I de tilfeller der den næringsdrivende som viderefakturerer kostnaden er i et interessefellesskap

⁵⁰ LB-1999-1503

⁵¹ Bugge (2014) s. 64

med de som kostnaden skal viderefaktureres til, vil en fradragsrett for interessefellesskapet som sådan forutsette at den viderefakturerte kostnaden er til bruk i disse næringsdrivendes avgiftspliktige virksomhet.

I de tilfeller der en næringsdrivende én enkelt gang eller en gang i blant påtar seg kostnader for andre, og således sporadisk viderefakturerer, vil imidlertid kravet til næringsvirksomhet vanskelig kunne sies å være oppfylt. Der viderefaktureringen ikke kan anses å skje i næring, vil ikke den næringsdrivende ha mulighet til å fradragsføre den inngående merverdiavgiften på kostnaden. Dersom den næringsdrivende likevel viderefakturerer kostnaden, vil beløpet på fakturaen i realiteten inneholde merverdiavgift, selv om det ikke er oppgitt som avgift på fakturaen. Denne «skjulte» kostnaden vil ikke kunne fradragsføres av mottakerne, da fakturaen formelt sett ikke er pålagt avgift. Disse vil heller ikke kunne fradragsføre kostnaden ved hjelp av den opprinnelige fakturaen, da denne ikke vil legitimere de for kostnaden.

4.3 Legitimert for kostnaden

Som det ble nevnt i punkt 2, er det en forutsetning for å kunne tilordnes en kostnad med virkning for fradragsretten for inngående merverdiavgift, at den næringsdrivende er legitimert for kostnaden. Dette er det formelle krav for fradragsrett.

Legitimasjonsreglene er til for å hindre avgiftsunndragelse, og går ut på at den inngående merverdiavgift må kunne dokumenteres og bevises. Det har blitt lagt til grunn i teori og rettspraksis⁵² at fradragsretten forutsetter at det dreier seg om reelle transaksjoner - fiktive fakturaer vil således ikke kvalifisere som bilag.

Legitimasjonsreglene er som tidligere nevnt hjemlet i mval. § 15-10 første ledd, se punkt 1.3. Det er et absolutt krav at den inngående avgiften kan dokumenteres med bilag. Det følger av ordlyden og bruken av ordet «må». Det følger av merverdiavgiftsforskriften § 15-10 at utfyllende regler er gitt i bokføringsloven. Med hjemmel i bokføringsloven er det gitt nærmere regler om dokumentasjon av salg av varer og tjenester i bokføringsforskriftens kapittel 5. Bokff. § 5-1-1 angir kravene til bilagets innhold. Bestemmelsen sier at bilaget må inneholde nummer og dokumentasjonsdato, angivelse av partene, ytelsens art og omfang, tidspunkt og sted for levering av ytelsen, vederlag og betalingsforfall og eventuell merverdiavgift. Alt dette må i utgangspunktet være angitt på bilaget for å tilfredsstille kravet til bilag i mval. § 15-10. Kan ikke den inngående avgiften dokumenteres med bilag, foreligger heller ikke fradragsrett.

Det er bare det beløp som er oppført som merverdiavgift på bilaget som kjøper kan kreve fradrag for, da det kun er dette beløpet kjøper er legitimert.⁵³ Dette beløpet vil være utgående merverdiavgift for selgeren, og inngående merverdiavgift for kjøperen.

Et av de formelle kravene til bilaget er at det skal inneholde angivelse av partene, jf. bokff. § 5-1-1 nr. 2. Både selger og kjøper må være korrekt angitt. I det følgende vil fokuset være på angivelsen av kjøper, da det er dette som er interessant for oppgavens tema. Dette

⁵² Se blant annet Rt.1997 s. 1564 Naustdal Fiskefarm AS

⁵³ Refsland (1994) s. 606

betyr imidlertid ikke at det ikke er et krav om at også selgeren må være korrekt angitt for at fradragsrett skal foreligge. Jeg viser til Oslo tingretts dom av 29. november 2013⁵⁴, der Rovik Montasje AS ble nektet fradrag som følge av at selskapet som var angitt som selger på fakturaen ikke var den som reelt sett var ansvarlig selger.

Hvem som er angitt som kjøper på bilaget er sentralt i avgiftsmyndighetenes vurdering av hvem som kan tilordnes en kostnad, og dermed ha fradragsrett. Det vil derfor være i den næringsdrivendes interesse å påse at selger utsteder et bilag som tilfredsstiller legitimasjonskravene. I tillegg til å være et vilkår for fradragsrett, er det den som er oppgitt som kjøper på salgsdokumentet som skattekontorene i utgangspunktet vil legge til grunn er tilordnet kostnaden. En næringsdrivende kan dermed i visse tilfeller dersom han er legitimert, få fradrag for inngående merverdiavgift selv om han egentlig ikke skal tilordnes kostnaden.

I det følgende vil se nærmere på kravet til angivelsen av kjøper, og hvilke muligheter en næringsdrivende som ikke er oppført som kjøper på fakturaen har for å likevel bli legitimert kostnaden.

4.3.1 Angivelsen av kjøperens navn

Det følger av bokføringsforskriften § 5-1-2 første ledd at angivelsen av kjøper minst skal inneholde navn, og adresse eller organisasjonsnummer som er tildelt i henhold til lov 3. juni 1994 nr. 15 om Enhetsregisteret § 23. Dersom kjøper er registrert i MVA-registeret, skal også bokstavene MVA etterfølge organisasjonsnummeret.

I utgangspunktet er kravet til angivelse av navn uproblematisk. I noen tilfeller kan imidlertid en næringsdrivende opptre under forskjellige navn. Ett navn er det som er registrert i Merverdiavgiftsregisteret, et annet brukes utad i markedet. Spørsmålet som her oppstår, er om det er noe krav til hvilket av disse navnene som må være angitt i bilaget.

⁵⁴ TOSLO-2013-10905

I en prinsipputtalelse 2. mars 2010⁵⁵ har Skattedirektoratet svart på spørsmålet om partene må være angitt med det registrerte foretaksnavnet, eller om det er tilstrekkelig at det angis et eventuelt «bedriftsnavn» som er registrert sammen med foretaksnavnet. Skattedirektoratet la til grunn at det i utgangspunktet er det registrerte foretaksnavnet som skal stå i salgsdokumentet. Dette ble begrunnet i at det kun er dette navn som er søkbart i Foretaksregisteret, og som vil ha beskyttelse mot registrering.

Skattedirektoratet åpnet likevel for at kjøpsdokumentasjon som inneholder alle opplysninger som kreves etter bokføringsforskriften § 5-1, jf. § 5-5, herunder en klar angivelse av kjøperens adresse eller organisasjonsnummer, men med det unntak at foretaksnavnet er erstattet med et registrert bedriftsnavn, vil kunne være tilstrekkelig dokumentasjon i forhold til fradragsretten.

Det neste spørsmålet er hvordan forholdet er hvis «bedriftsnavnet» ikke er registrert sammen med foretaksnavnet.

I både KMVA-2013-7691 og KMVA-2013-7848 var kjøpers navn angitt med et bedriftsnavn som ble brukt utad, men som ikke var registrert i hverken Enhetsregisteret eller MVA-registeret. I begge sakene ble det lagt til grunn at dette ikke var tilstrekkelig. I KMVA-2013-7691 hadde klager vist til Skattedirektoratets uttalelse, men skattekontoret mente dette kun gjaldt der bedriftsnavnet var registrert.

Dette tilsier at utgangspunktet er at det er kjøperens registrerte foretaksnavn som må være angitt på fakturaen for at han skal være legitimert, og kunne kreve fradrag for inngående merverdiavgift på kostnaden. I det praktiske liv vil det imidlertid kunne oppstå at fakturaen enten er tilstilet feil navn, eller en annen enn den som krever fradrag. I det følgende skal vi se på noen tilfeller som kan oppstå.

⁵⁵ Skattedirektoratets prinsipputtalelse 2. mars 2010

4.3.1.1 Fakturaen er stilet til andre enn kjøper

Det følger antitetisk av kravet om at bilaget må være stilet til den næringsdrivende som krever fradrag, at bilag stilet til noen andre ikke vil være tilfredsstillende legitimasjon for fradragsrett. Dette har blitt lagt til grunn i en rekke klagenemndsaker og annen rettspraksis. Selv om en næringsdrivende kan tilordnes kostnaden etter «til bruk»-vilkåret i mval. § 8-1, er det således ikke sikkert at den næringsdrivende vil være den rette til å kreve fradrag for merverdiavgiften i følge legitimasjonskravet, og fradragsretten kan dermed bli avskåret.

I Nordhordland tingretts dom 22. oktober 2012⁵⁶ hadde Libasbruket AS krevd fradrag for inngående merverdiavgift på bilag som var stilet til Bergen og Omland Havnevesen, heretter BOH. Libasbruket og BOH hadde blitt enige om at det var BOH som skulle stå som tiltakshaver for utdyping av innseilingen til en kai, ettersom BOH var et kommunalt organ som kunne søke om statlig støtte. Det var Libasbruket som i realiteten hadde betalt fakturaene ved å overføre beløpet til BOH. BOH fikk avgiftsrefusjon etter kompensasjonsloven. Etter å ha prøvd å få refundert merverdiavgiftsbeløpet fra BOH, fradragsførte Libasbruket den samlede inngående merverdiavgiften på fakturaene som utgjorde 625 000 kr. Retten kom imidlertid til at legitimasjonskravet ikke var oppfylt ettersom fakturaen var stilet til BOH, og at det derfor ikke forelå fradragsrett. Avgiftsbeløpet på 625 000 kr ble dermed en endelig kostnad for Libasbruket. Dommen ble ikke påanket.

I Nedre Romerike tingretts dom av 14. januar 2013⁵⁷ ble saksøker nektet fradrag for inngående merverdiavgift på kostnader pådratt til asfaltering. Saksøker drev entreprisvirksomhet i form av et enkeltpersonforetak. Fakturaene var stilet til et boligfelt v/saksøkerens samboer. Fakturaene var også betalt av samboeren. Saksøker var imidlertid oppgitt som referanse på fakturaene, og boligfeltet som var oppført på fakturaen var en av saksøkerens oppdragsgivere. Dette var ikke tilstrekkelig til å legitimere saksøker når fakturaene var stilet til samboeren, som ikke hadde noen tilknytning til saksøkerens enkeltpersonforetak.

⁵⁶ Utv 2012 s. 1790

⁵⁷ TNERO-2012-092017

I KMVA-2013-7900 var fakturaene stilet til Handix⁵⁸, mens den som krevde fradrag var Handix AS. Handix AS oppførte bygninger. Handix var et NUF som var registrert i MVA-registret for tilsvarende virksomhet som Handix AS. Både innehaver/daglig leder, regnskapsfører og forretningsadresse var identiske for begge selskapene. Skattekontoret gjennomgikk praksis på området i sin innstilling, og så ikke grunn til å fravike denne. Det forelå ikke fare for dobbel fradragsføring, men skattekontoret mente at dette var et mindre relevant moment i vurderingen av om fradragsretten skulle avskjæres som følge av manglende legitimasjon. Klagenemnda sluttet seg til skattekontorets innstilling.

I KMVA-2013-7577 var fakturaene stilet til andre, men påstemplet den næringsdrivendes navn. Den næringsdrivende hadde selv stemplet over den opprinnelige fakturamottakers navn, uten at dette var i samråd med selgerne. Skattekontoret mente ikke bare at dette ikke var tilstrekkelig, men også at det var ulovlig. Klagenemnda sa seg enig i skattekontorets vedtak og innstilling.

I KMVA-2009-6479 hadde et selskap⁵⁹, MM AS, inngått en leiekontrakt med en utleier om leie av et lokale, når leiekontrakten egentlig var tiltenkt DD AS, som MM AS var 40 % medeier i. DD AS var ennå ikke etablert når leieavtalen måtte inngås, da etableringen av DD AS var avhengig av å finne et passende lokale. MM AS hadde derfor foreløpig inngått leiekontrakten. MM AS var ikke selv registrert i MVA-registeret. Etter DD AS var blitt registrert, ville selskapet ha fradrag for inngående merverdiavgift på leien gjennom tilbakegående avgiftsoppgjør. Fakturaene var stilet til MM AS som også var oppført som leietaker i kontrakten. Det var DD AS som hadde betalt leien. Selv om det var på det rene at partene forholdte seg til at det var DD AS som var den reelle leietaker, kunne ikke tilbakegående avgiftsoppgjør innvilges, ettersom det var MM AS som hadde pådratt seg kostnaden og som fakturaene var tilstilet.

Praksis viser med andre ord at salgsdokument som er utstedt til andre enn den som krever fradrag, ikke gir rett til fradrag for inngående merverdiavgift på dennes hånd. Denne praksisen

⁵⁸ Klagenemndsavgjørelsen bruker betegnelsene Klager og Klager AS. For å klargjøre faktum vil Handix og Handix AS bli brukt.

⁵⁹ Selskapene vil i det følgende bli betegnet MM AS og DD AS.

går langt tilbake i tid, og de nevnte avgjørelsene er bare et utvalg av saker som illustrerer rettstilstanden. I de tilfeller der salgsdokumentet er stilet til en annen næringsdrivende enn den som krever fradrag, må den som krever fradrag kreve ny faktura tilstilet riktig firmanavn av selger.

4.3.1.2 Faktura stilet til flere kjøpere

Et tilfelle som kan oppstå er at fakturaen er tilstilet flere næringsdrivende. Kravet om angivelse av kjøpers navn vil være oppfylt, men samtidig kan angivelsen av flere kjøpere føre til at flere er legitimert samme kostnad. Dette kan medføre dobbel fradragsføring, hvilket strider mot fradragsrettens formål. Avgiftsmyndighetene vil derfor være forsiktig med å akseptere fradrag der det er fare for dobbel fradragsføring.

I KMVA-2013-7905 var bilaget stilet til både klager og et annet selskap. Adressen var den samme for begge selskapene. Klager anførte at det andre selskapet var oppført som mottaker som en del av adressen, da dette selskapet hadde samme navn som stedet selskapene tilhørte. Skattekontoret mente at kjøper ikke var tilstrekkelig identifisert når det var angitt to registrerte selskaper som kjøper. At det andre selskapet ikke kom til å føre kostnaden i fradrag, var ikke tilstrekkelig så lenge legitimasjonen tilsa at dette kunne skje. Skattekontoret mente derfor at klager ikke var fradragsberettiget. Klagenemnda for merverdiavgift opphevd imidlertid enstemmig skattekontorets vedtak. De la til grunn at det andre selskapet var oppført på fakturaene for å supplere leveringsadressen som en nødvendig tilleggsopplysning.

Hvorvidt dette betyr at Klagenemnda var uenig i rettsanvendelsen, er imidlertid usikkert. Klagenemnda sier ikke noe uttrykkelig om hvordan utfallet ville blitt dersom de ikke hadde funnet at selskapets navn bare var påført for å være en del av adressen, men som en kjøper. Legitimasjonsreglenes formål taler imidlertid imot at en faktura kan være stilet til flere kjøpere. Kjøperen kan vanskelig sies å være tilstrekkelig identifisert i slike tilfeller, og det kan fort oppstå situasjoner der begge de angitte kjøperne vil kreve fradrag.

4.3.1.3 Endret navn eller organisasjonsform

Et annet tilfelle der legitimasjonsreglene kan by på problemer, er der den næringsdrivende etter anskaffelsene er foretatt, men før han krever fradrag, har endret navn eller organisasjonsform. Dette problemet kan spesielt tenkes å oppstå der en næringsdrivende krever tilbakegående avgiftsoppgjør, der det vil gjelde et tilsvarende legitimasjonskrav, jf. § 15-10.

Ofte vil en privatperson ved oppstarten av virksomheten foreta anskaffelser i eget navn. Etter hvert som virksomheten begynner å ta form, vil han kanskje opprette et enkeltpersonforetak. Dette foretaket blir ofte kalt noe annet enn oppstarterens egentlige navn. Etter hvert vil kanskje innehaveren av enkeltpersonforetaket finne ut at det vil lønne seg å drive virksomheten gjennom et aksjeselskap, og omdanner selskapet til et AS. Og kanskje blir aksjeselskapet fusjonert med et annet aksjeselskap, slik at aksjeselskapet som foretok anskaffelsene opphører. Scenarioene er mange og varierte. I alle tilfellene vil legitimasjonskravet kunne være et problem, ettersom den som foretok anskaffelsen og fakturaen er stilet til, formelt sett ikke vil være den samme som krever fradrag for inngående merverdiavgift.

I KMVA-2013-7666 var det et AS som hadde krevd tilbakegående avgiftsoppgjør. Selskapet var omdannet fra et enkeltpersonforetak til et AS. Anskaffelsene var foretatt før virksomheten var omdannet til et AS, og fakturaene var stilet til enkeltpersonforetaket og innehaveren av enkeltpersonforetaket. Tilbakegående avgiftsoppgjør ble dermed nektet, da anskaffelsen var foretatt av andre subjekter, og ASet ikke var legitimert for kostnadene. ASet kunne således ikke tilordnes kostnaden.

I KMVA-2009-6516 var det også et AS som krevde tilbakegående avgiftsoppgjør. Også dette selskapet var omdannet fra et enkeltpersonforetak. Fakturaene var stilet til enkeltpersonforetaket. Klager mente anskaffelsene var foretatt av aksjeselskapet, men at fakturaene av praktiske grunner var utstedt til enkeltpersonforetaket. Skattekontoret mente anskaffelsene vanskelig kunne sies å være gjort av aksjeselskapet, da de fleste anskaffelsene var foretatt før aksjeselskapet var stiftet. I alle tilfeller kunne ikke tilbakegående avgiftsoppgjør innvilges, ettersom aksjeselskapet ikke var legitimert kostnadene. Klagenemnda var enig.

I KMVA-2014-7986 var det også tale om et AS som hadde blitt omdannet fra et enkeltpersonforetak. ASet krevde fradrag for pådratt leasingleie på en bil. Fakturaene var stilet til innehaveren av enkeltpersonforetaket som også var daglig leder og styreformann i aksjeselskapet. Leasingselskapet hadde avslått å overføre leasingavtalen til aksjeselskapet. Selv om skattekontoret fant at det fremsto som sannsynlig at bilen ble benyttet i selskapets avgiftspliktige virksomhet etter omdannelsen, kunne ikke fradragsrett innvilges ettersom fakturaene var stilet til innehaveren av enkeltpersonforetaket som formell og reell leietaker av bilen. Leasingkostnadene kunne således ikke tilordnes ASet.

Praksis viser således at legitimasjonsreglene kan skape problemer for en næringsdrivende som har endret navn og/eller organisasjonsform etter at anskaffelsene er foretatt, men før fradrag kreves.

4.3.2 Særlig om krav til angivelse av kjøper ved sameie mv.

Et annet tilfelle der angivelsen av kjøper kan by på problemer er der flere virksomheter går sammen om en anskaffelse som de begge/alle har bruk for. Det oppstår dermed et såkalt fellesforetak, sameie mv. I det følgende vil uttrykket «sameie» bli brukt som en samlebetegnelse.

Som nevnt i punkt 4.3.1.2, må trolig den som krever fradrag for inngående merverdiavgift stå som eneste mottaker/kjøper på fakturaen for å kunne tilordnes kostnaden. Spørsmålet blir således hvordan angivelsen av kjøper skal foretas der det er flere som har gått sammen om anskaffelsene.

Et sameie som driver virksomhet er i avgiftsmessig sammenheng å anse som ett selvstendig avgiftssubjekt. Dette fulgte tidligere direkte av § 12 fjerde ledd i mval. 1969. Selv om bestemmelsen ikke ble videreført i den nye loven, anses dette fortsatt å være tilfelle. Dersom sameiet driver virksomhet og skal regnes som et avgiftssubjekt, er det sameiet som sådan som skal oppføres som kjøper på bilaget, og som eventuelt kan kreve fradrag for inngående merverdiavgift på kostnaden. Eventuell viderefakturerings av avgiftspliktige ytelser til den enkelte deltaker skal i så fall skje med avgift.

Problemet oppstår i de tilfeller der flere virksomheter går sammen om en anskaffelse og det ikke foreligger et registrert sameie. I Rundskriv nr. 40 av 29. september 1975 ble denne problemstillingen forsøkt oppklart. Rundskrivet gjelder direkte kun for anskaffelser av driftsmidler i fellesskap, men det har blitt lagt til grunn i praksis at det også vil gjelde for driftskostnader. I rundskrivet ble det sagt at fradragsretten for den enkelte deleier kan ordnes ved at selgeren fakturerer den ideelle del til hver av kjøperne.⁶⁰ Det er imidlertid ikke gitt at en utenforstående selger kan eller vil være villig til å gjøre dette. Å måtte forholde seg til flere selvstendige subjekter kan føre til usikkerhet rundt betalingen, og vil ofte medføre merarbeid for selgeren. En selger vil derfor ofte velge å forholde seg til én kjøper. I rundskrivet ble det lagt til grunn at dersom hele salgssummen ble fakturert på én av deleierne, så kunne denne splitte fakturaen og avgiften på alle deleierne.⁶¹ Denne delnotaen vil da bli godtatt som tilfredsstillende bilag, så lenge kopi av originalfakturaen og fordelingslisten vedlegges som bilag til hver deleier, og delnotaen tilfredsstiller angivelsen av partene.

Standpunktet som ble tatt i rundskrivet har i ettertiden blitt lagt til grunn i avgiftspraksis, rettspraksis og litteratur, og må anses å være gjeldende rett. På denne måten vil de enkelte sameierne bli legitimert sin del av kostnaden, og vil dermed kunne kreve fradrag for inngående merverdiavgift på denne kostnaden dersom anskaffelsen er til bruk i de ulike sameiernes avgiftspliktige virksomhet, jf. § 8-1.⁶² For sameiere gjøres det således et unntak fra de strenge legitimasjonsreglene som ellers gjelder ved fradragsretten.

4.3.3 Unntak fra angivelsen av kjøpers navn

I utgangspunktet må dokumentasjonskravene i bokføringsforskriften § 5-1-1 til § 5-1-8 være oppfylt fullt ut for at fradrag skal være berettiget. Har fakturaen innholdsmessige feil eller mangler, vil i utgangspunktet ikke vilkåret om at inngående merverdiavgift må «legitimeres med bilag» i mval. § 15-10 første ledd, være oppfylt. Og der fakturaen er stilet til en annen

⁶⁰ Direktøren for Skattevesenet Rundskriv nr. 40 av 29. september 1975 punkt 3

⁶¹ Se fotnote 60

⁶² Fradragsrett for sameiere var tidligere uttrykkelig hjemlet i mval. 1969 § 21 første ledd annet punktum. Nå følger fradragsretten for sameiere av mval. § 8-1.

næringsdrivende enn den som krever fradrag, vil kostnaden i utgangspunktet ikke kunne legitimere den som hevder å være tilordnet kostnaden.

Bokføringsforskriften § 5-5-1 siste ledd åpner imidlertid for en løsning. Bestemmelsen lyder:

Dersom mottatt salgsdokument er uriktig eller på annen måte ikke tilfredsstillende kravene i delkapittel 5-1 og § 5-3-2a, må kjøper kreve nytt salgsdokument. Dersom dette ikke lar seg gjøre, må kjøper kunne sannsynliggjøre at kjøpet er en reell utgift for kjøpers virksomhet.

Bokføringsforskriftens § 5-5-1 siste ledd første punktum utgjør et påbud for kjøperen. Dette følger av ordlyden og bruken av ordet «må», og er også lagt til grunn i avgiftspraksis.⁶³ Kjøperen er således pålagt å kreve ny dokumentasjon der den allerede fremlagte dokumentasjon er utilstrekkelig. Det forutsettes imidlertid at denne kjøperen reelt sett er den som har pådratt seg kostnaden. Ved at kjøperen pålegges å kreve ny faktura av selger, oppstilles det et aktsomhetskrav til kjøperen. Kjøperen må være påpasselig og påse at legitimasjonen er tilfredsstillende. Skattekontoret har i KMVA-2010-6635 lagt til grunn at kjøperen på avtalerettslig- og kjøpsrettslig grunnlag kan nekte å betale i hvert fall den anførte merverdiavgiften, dersom den ikke mottar tilfredsstillende salgsdokumentasjon. Betaler kjøperen likevel fakturaen, må han bære konsekvensen ved at fradrag rett nektes.

Kravet om at kjøper må kreve ny dokumentasjon gjelder imidlertid kun så langt det lar seg gjøre. Dette følger av første del av annet punktum i bokføringsforskriften § 5-5-1. Dersom det er umulig å kreve ny dokumentasjon, vil muligheten for å kunne fradragføre kostnaden fortsatt kunne være åpen. Utgangspunktet for vurderingen er om det på nåværende tidspunkt ville latt seg gjøre å kreve ny dokumentasjon. Det skal foretas en objektiv vurdering. Subjektive forhold på kjøpers side, slik som uvitenhet om regelen, bakgrunn eller manglende erfaring, regnes ikke som grunn til at det ikke har latt seg gjøre å kreve ny dokumentasjon, se blant annet KMVA-2013-7586.

⁶³ Se eksempelvis KMVA-2013-7586

Et spørsmål som oppstår, er om fradragsretten vil nektes dersom det ville latt seg gjøre å kreve ny dokumentasjon, men kjøper ikke har gjort det. I Oslo tingretts dom av 29. november 2013⁶⁴, Rovik Montasje AS, uttalte retten: «Retten kan ikke se at unntaksregelen i bokføringsforskriften § 5-5 femte ledd får anvendelse. Det er ingen holdepunkter for at det ‘ikke lot seg gjøre’ å kreve fakturaer utstedt fra de reelle selgerne.»⁶⁵ Uttalelsen tyder på at det er et krav for at unntaksbestemmelsen skal komme til anvendelse, at fradragsrett skal nektes dersom det ville latt seg gjøre å kreve ny dokumentasjon. Selv om dommen gjaldt et tilfelle der det var oppført feil selger på fakturaen, er uttalelsen av så generell karakter at det har formodningen for seg at den også vil ha relevans der det er angivelsen av kjøper som er problemet. KMVA-2013-7586 gir uttrykk for det samme, da skattekontoret la «til grunn at vilkåret ‘dette ikke lar seg gjøre’ er oppfylt ...»

I Nedre Romerike tingretts dom av 14. januar 2013⁶⁶ uttalte retten: «Retten legger til grunn at kjøper enkelt kunne bedt om å få utstedt en ny faktura, og at han også har plikt til dette, jf. bokføringsforskriften § 5-5 siste ledd. Det er ikke sannsynliggjort at dette ikke lar seg gjøre, og i alle tilfeller er det etter rettens vurdering ikke sannsynliggjort at dette var en reell utgift for saksøkers virksomhet. Samlet sett finner ikke retten at vilkårene for fradragsrett for utgifter til advokat er oppfylt ...» Det er usikkert hvordan dette utsagnet skal tolkes. Utsagnet kan både tolkes dit at det foreligger et krav om at det ikke må la seg gjøre å kreve ny dokumentasjon, samtidig som det kan gi inntrykk av at det ikke er et absolutt krav, men et tyngende moment i en samlet vurdering av om dokumentasjonen er tilfredsstillende. Skattekontorene har også en tendens til å hoppe over denne vurderingen, og gå rett på spørsmålet om det er sannsynliggjort at det er en reell utgift for klageren, noe som kan tyde på at fradragsretten ikke automatisk vil bli nektet dersom kjøperen ikke har krevd ny faktura når han hadde muligheten.⁶⁷ I alle tilfeller vil det være et viktig moment i vurderingen av om den samlede dokumentasjonen er tilstrekkelig.

⁶⁴ TOSLO-2013-10905

⁶⁵ Bokføringsforskriften § 5-5 femte ledd tilsvarer dagens § 5-5-1 siste ledd.

⁶⁶ TNERO-2012-092017

⁶⁷ Se blant annet KMVA-2010-6635, KMVA-2011-6905 og KMVA-2012-7457

Dersom det ikke lar seg gjøre å kreve ny dokumentasjon, kan kjøper likevel ha fradragsretten i behold, dersom «kjøper kan sannsynliggjøre at kjøpet er en reell utgift for kjøpers virksomhet» jf. § 5-5-1 siste ledd siste punktum. Dette betyr at det er mulig at den næringsdrivende kan tilordnes kostnaden, selv om bilaget er stilet til en annen. I praksis har kravet om at kjøper må sannsynliggjøre at kjøpet er en reell utgift for kjøpers virksomhet blitt tolket slik at det kan innrømmes fradragsrett i de tilfeller der det er sannsynliggjort at inngående merverdiavgift er betalt av avgiftspliktige, og at det ikke foreligger fare for dobbel fradragsføring. Dette ble blant annet uttrykt og lagt til grunn i Nordhordland tingretts dom av 22.oktober 2012⁶⁸.

Det er det mest sannsynlige faktum som skal legges til grunn i vurderingen av om kjøpet er en reell utgift for kjøperen som krever fradrag, se blant annet KMVA-2012-7457 og KMVA-2013-7586. Det følger av ordlyden at det er kjøper som gjennom dokumentasjon må sannsynliggjøre utgiften, og som dermed har bevisbyrden. Jo mer sannsynlig det er at de omhandlede fakturaene ikke er i samsvar med noen realitet, desto tyngre vil bevisbyrden for kjøper i realiteten være. Avgiftsmyndighetene har plikt til å undersøke de faktiske forhold, men som det følger av Rt.1995 s. 1768, så «må myndighetene kunne basere sine avgjørelser på de opplysninger som fremgår av den avgiftspliktiges oppgaver og opplysninger ellers. Den avgiftspliktige må bære risikoen for et feilaktig faktum om han ikke gir opplysninger han er pliktig til å gi eller har en oppfordring til å komme med, eller gir uriktige opplysninger»⁶⁹. Kjøperen må således føre bevis for de reelle forhold, der de ikke samsvarer med det som allerede ligger fremme for avgiftsmyndighetene. Vurderingen av om det er sannsynliggjort at kjøpet er en reell utgift for kjøpers virksomhet baseres på de vurderinger og den dokumentasjon som foreligger når vedtaket skal treffes. I KMVA-2013-7900 ble det lagt til grunn at det måtte foretas en konkret vurdering ut ifra hva slags formalfeil det er tale om i det enkelte tilfellet. Eksempel på dokumentasjon⁷⁰ som vil kunne være tilfredsstillende er avtaler, anbud, ordrelister og målenota. Kassalapper, bankremisse og fakturakopier, vil imidlertid ikke være tilstrekkelig.⁷¹

⁶⁸ Utv. 2012 s. 1790

⁶⁹ Rt.1995 s. 1768 s. 1772

⁷⁰ Se KMVA-2010-6635, KMVA-2010-6668 og KMVA-2011-6905

⁷¹ Se fotnote 70

Utgangspunktet er således at det er det mest sannsynlige faktum skal legges til grunn i vurderingen av om kostnaden er en reell utgift for den næringsdrivende, men at fradragsrett skal avskjæres der det foreligger fare for dobbel fradragsføring.

Selv om det i utgangspunktet er det mest sannsynlige faktum som skal legges til grunn, kan det virke som det i realiteten stilles et strengere beviskrav, og at en teoretisk mulighet for fare for dobbel fradragsføring er nok til at dokumentasjonen ikke er tilfredsstillende.

I Nordhordland tingretts dom av 22. oktober 2012⁷² ble det vurdert om fradragsrett likevel skulle være berettiget som en følge av den samlede dokumentasjon. Retten fant at det klart forelå fradrag for dobbel fradragsføring, ettersom den som var kjøper etter fakturaen allerede hadde fått kompensasjon etter kompensasjonsloven. Det ble derfor ikke innrømmet fradragsrett i medhold av denne unntaksregelen.

I KMVA-2013-7824 hadde klager anført at skattekontoret hadde lagt til grunn en for formalistisk tilnærming og vurdering av fradragsretten når de ikke godtok den legitimasjonen som var fremlagt. Skattekontoret var enig i at avgiftsmyndighetene i prinsippet ikke er avskåret fra likevel å innrømme fradragsrett i tilfeller hvor dokumentasjonskravene ikke er oppfylt. «Det følger imidlertid av formålet bak regelverket, av preventive hensyn og kontrollhensyn at kravene til dokumentasjon av fradragsrett på inngående merverdiavgift tolkes strengt.» Videre viste skattekontoret til KMVA-2008-6264 der det hadde blitt uttalt at «det oppstilles et svært strengt krav til legitimasjon etter mval og bokff. Det er videre svært liten eller ingen anledning til å fravike dette kravet, selv der hvor klager godtgjør at risikoen for dobbeltfakturerings er liten». I den aktuelle klagesaken mente skattekontoret at det forelå risiko for dobbel fradragsføring, ettersom daglig leder var den samme i klager og selskapet som var oppført som kjøper på fakturaen. Anskaffelsen kunne like gjerne være til bruk i den andre virksomheten. Det hjalp heller ikke at klager hadde fått utstedt ny faktura av leverandørene, når også denne var mangelfull. Det forelå derfor ikke fradragsrett. Klagenemnda var enig.

⁷² Utv. 2012 s. 1790

Liknende var tilfelle i KMVA-2013-7964. Her var faktura stilet til søsterselskapet til klager, men det var dokumentert at klager hadde betalt fakturaen, og at søsterselskapet ikke hadde ført fakturaen til fradrag. Klager mente interessefellesskapet mellom selskapene talte som en forsikring mot dobbel fradragsføring. Skattekontoret mente imidlertid at det faktum at fakturaen var stilet til et annet avgiftssubjekt, var nok til at det forelå fare for dobbel fradragsføring. At det forelå interessefellesskap mellom selskapene, gjorde ikke faren mindre.

I KMVA-2011-6905 hadde klager fremlagt en bankutskrift som viste at det var klager som hadde betalt kjøpesummen, og ikke fakturamottaker, som var en privatperson. Fakturamottaker var innehaver av et enkeltpersonforetak som tidligere hadde vært registrert i MVA-registeret, men var slettet fra registeret på det aktuelle tidspunkt. Det forelå således ikke fare for dobbeltfradrag på det aktuelle tidspunktet. Skattekontoret mente imidlertid at det likevel forelå fare for dobbeltfradrag, ettersom det ikke kunne utelukkes at enkeltpersonforetaket igjen ville registreres i MVA-registeret i løpet av de neste tre årene, og dermed kreve tilbakegående avgiftsoppgjør med fakturaen som legitimasjon. De mente også at det ikke var sannsynliggjort at kjøpet, som var en gravemaskin, var til bruk i kjøpers virksomhet. De mente det hadde formodningen mot seg at en privatperson ville kjøpe en gravemaskin, men privatpersonen fakturaen var stilet til, hadde også lederverv i andre selskapet, og det kunne derfor ikke umiddelbart legges til grunn at det var klager som hadde foretatt anskaffelsen og skulle benytte gravemaskinen i sin virksomhet, selv om klager hadde betalt fakturaen. Vilkårene for tilstrekkelig dokumentasjon var således ikke oppfylt, noe nemnda sa seg enig i.

KMVA-2013-7964 og KMVA-2011-6905 viser at hvem som har betalt for anskaffelsen ikke vil være avgjørende for hvem en kostnad skal tilordnes, og således hvem som har rett til å kreve fradrag for inngående merverdiavgift.

Etter dette kan det virke som vilkårene for at unntaket i bokføringsforskriften § 5-5-1 siste ledd skal komme til anvendelse, er strengere enn ordlyden og praksis legger opp til at den skal være. Øvrig praksis på området tyder også på at det skal mye til for at en samlet dokumentasjon vil være tilstrekkelig for å sannsynliggjøre at utgiften er en reell utgift for kjøperens næringsvirksomhet, og dermed legitimere kjøperen for kostnaden. Det skal også lite til for at det kan sies å foreligge fare for dobbel fradragsføring. Det trenger ikke foreligge en

aktuell fare - en ren teoretisk fare er som regel tilstrekkelig. Unntaket praktiseres altså strengt, og det skal mye til for at unntaket vil medføre fradragsrett, spesielt i de tilfeller der fakturaen er stilet til en annen enn den som krever fradrag. Det er ikke funnet noen eksempler på at unntaket i nyere tid har ført til fradragsrett.⁷³

⁷³ I avgjørelser tilgjengelig på Lovdata.

5 Oppsummering og avsluttende merknader

Som det fremgår av det foregående, er det ved spørsmålet om en næringsdrivende har fradragsrett for inngående merverdiavgift på en kostnad, av avgjørende betydning at den næringsdrivende kan tilordnes kostnaden. Dersom man ikke er oppmerksom og påpasselig når en anskaffelse blir foretatt, kan det medføre at fradragsretten går tapt.

For å avgjøre hvem som kan tilordnes en kostnad i lys av fradragsretten for inngående merverdiavgift, må man først se hen til hvem som har pådratt seg kostnaden etter de privatrettslige forhold. Deretter må man se på hvem kostnaden er til bruk for, og hvem som er legitimert kostnaden.

Det optimale i forhold til fradragsretten for inngående merverdiavgift vil være at anskaffelsen er til bruk i den samme virksomheten som pådrar seg kostnaden, i tillegg til at denne er tilfredsstillende legitimert for kostnaden. Her vil den næringsdrivende ha rett til fradrag for inngående merverdiavgift på kostnaden, gitt at den næringsdrivende er et registrert avgiftssubjekt. Det er der det er avvik mellom den som har pådratt seg kostnaden, den kostnaden er til bruk for og den som er legitimert kostnaden, at problemer kan oppstå i forhold til fradragsretten for inngående merverdiavgift.

Når man foretar en anskaffelse, er det derfor viktig å innrette seg på best mulig måte. Dette gjør man ved å være seg bevisst hvem anskaffelsen egentlig er til bruk for, og passe på at det er denne virksomheten som pådrar seg kostnaden. Ved å sørge for at det er rett virksomhet som pådrar seg kostnaden, kan man sikre fradragsretten og unngå at den inngående merverdiavgiften blir en endelig kostnad.

Der for eksempel et morselskap av økonomiske grunner skal påta seg en kostnad for et datterselskap, kan en mulig løsning være å påse at datterselskapet likevel påtar seg kostnaden formelt sett slik at fakturaen stiles til datterselskapet, mens morselskapet bistår med finansieringen av kostnaden.

Der en næringsdrivende allerede har pådratt seg en kostnad, som han i ettertid oppdager at bruksmessig hører hjemme i en annen virksomhet, kan det i enkelte tilfeller likevel være mulig å unngå at fradragsretten går tapt.

For det første bør det undersøkes om anskaffelsen også kan sies å være til bruk i den virksomheten som har pådratt seg kostnaden, slik at denne i alle fall delvis kan kreve fradrag for kostnaden. En annen mulighet kan være er å viderefakturere kostnaden. Dette avhenger imidlertid av at viderefaktureringen er å anse som en selvstendig virksomhet, noe som sjelden vil være tilfellet der en næringsdrivende ved enkelttilfeller påtar seg kostnader for andre næringsdrivende.

En annen mulighet er å be selger om å utstede kreditnotaer og nye fakturaer som er stilet til den næringsdrivende der den pådratte kostnaden egentlig hører hjemme. Det er imidlertid er forutsetning for å utstede nye fakturaer at det er denne næringsdrivende som rent faktisk har pådratt seg kostnaden. Selv om dette ikke vil være tilfelle, kan det være at selgeren likevel vil være villig til å utstede en ny faktura. En ny faktura vil kunne legitimere den næringsdrivende som kostnaden er til bruk for, og dermed kunne reparere det faktum at kostnaden i realiteten er pådratt av en annen næringsdrivende, ettersom skattekontoret i utgangspunktet vil se hen til fakturaen for å avklare hvem som har pådratt seg en kostnad. Den nye fakturaen vil dermed for skattekontorene fungere som et bevis på at det er denne næringsdrivende som har pådratt seg kostnaden. Hvorvidt dette vil stå seg ved et eventuelt etterberegningstilfelle er imidlertid tvilsomt, og muligheten for å bli ilagt tilleggsavgift vil være til stede.

Det beste i alle tilfeller er å være oppmerksom når man foretar anskaffelser, og være påpasselig med at den som pådrar seg kostnaden er den samme næringsdrivende som kostnaden skal være til bruk for. På den måten sikrer man seg best mot at retten til fradrag for inngående merverdiavgift bortfaller. Å belage seg på at det vil være mulig å korrigere eventuell feil ved tilordningen av en kostnad i ettertid, er ikke å anbefale, da det i de færreste tilfeller vil være mulig med fradragsrett som resultat.

6 Kildeliste

Litteratur

Eckhoff, Torstein: *Rettskildelære*. 5. utg. ved Jan E. Helgesen. Oslo, 2001

Gjems-Onstad, Ole: *Merverdiavgift – en innføring*. 8. utg. Oslo, 2010

Gjems-Onstad, Ole og Kildal, Tor S.: *MVA-kommentaren*. 4. utg. Oslo, 2011

Gjems-Onstad, Ole og Kildal, Tor S.: *Lærebok i merverdiavgift*. 4. utg. Oslo, 2013

Refsland, Thor: *Merverdiavgiftsloven Del 1*. 5. utg. Oslo, 1994

Skattedirektoratet: *Merverdiavgiftshåndboken*. 10. utg. Oslo, 2014

Zimmer, Frederik: *Lærebok i Skatterett*. 6. utg. Oslo, 2009

Bugge, Marianne Brochmann og Hansen, Ida Johanne Holm: *Del 1: Avgiftsfri kostnadsfordeling vs. avgiftspliktig omsetning og fradragsrett*. I: Revisjon & Regnskap 2014 nr. 1 s. 63-65

Lov-, forskrift- og forarbeidsregister

1969 Lov om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven) av 19. juni 1969 nr. 66 (opphevet)

2009 Lov om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven) av 19. juni 2009 nr. 58

2004 Lov om bokføring (bokføringsloven) av 19. november 2004 nr. 73

2009 Forskrift til merverdiavgiftsloven (merverdiavgiftsforskriften) av 15. desember 2009 nr. 1540

2004 Forskrift om bokføring (bokføringsforskriften) av 1. desember 2004 nr. 1558

Ot.prp.nr. 17 (1968-1969) Om lov om alminnelig omsetningsavgift og særskilt avgift på visse varer og tjenester (merverdiavgiftsloven)

Ot.prp.nr. 76 (2008-2009) Om lov om merverdiavgift (merverdiavgiftsloven)

NOU 1990:11 Generell merverdiavgift på omsetning av tjenester

Rettspraksis

Rt. 1965 s. 1159

Rt. 1985 s. 93 Sira-Kvina

Rt. 1995 s. 1768

Rt. 1997 s. 1564 Naustdal Fiskefarm AS

Rt. 2001 s. 1497 Norwegian Contractors

Rt. 2003 s. 1821 Hunsbedt Racing

Rt. 2005 s. 951 Porthuset

Rt. 2008 s. 932 Bowling

Rt. 2008 s. 939 Tønsberg Bolig

Rt. 2010 s. 1131 Bryggeriparken AS

Rt. 2010 s. 1184 Kragerø Golf & Spa Resort

Rt. 2011 s. 1260 Halliburton

Rt. 2012 s. 432 Elkjøp

Borgarting lagmannsretts dom av 29. juni 2000 LB-1999-1503

Borgarting lagmannsretts dom av 16. april 2004 LB-2003-9982

Gulating lagmannsretts dom av 1. juni 2013 Uttv. 2013 s. 1499

Glåmdal tingretts dom av 3. oktober 2011	Utv. 2011 s. 1611
Jæren tingretts dom av 30. mars 2012	JARE-2011-162246
Nordhordland tingretts dom av 22. oktober 2012	Utv. 2012 s. 1790
Nedre Romerike tingretts dom av 14. januar 2013	TNERO-2012-092017
Oslo tingretts dom av 10. juni 2013	Utv. 2013 s. 1406
Oslo tingretts dom av 29. november 2013	TOSLO-2013-10905

Klagenemndsavgjørelser

KMVA-2008-6264	KMVA-2013-7586
KMVA-2009-6479	KMVA-2013-7666
KMVA-2009-6516	KMVA-2013-7674
KMVA-2010-6635	KMVA-2013-7691
KMVA-2010-6668	KMVA-2013-7824
KMVA-2010-6680	KMVA-2013-7836
KMVA-2011-6905	KMVA-2013-7848
KMVA-2011-6919	KMVA-2013-7900
KMVA-2011-6920	KMVA-2013-7905
KMVA-2012-7457	KMVA-2013-7964
KMVA-2013-7577	KMVA-2014-7986

Annet

Bindende forhåndsuttalelse fra Skattedirektoratet, avgitt oktober 2003 (BFU 76/03) *Anskaffelse av advokattjenester i finanssektoren – spørsmål om tilordning av fradragsretten (merverdiavgiftsloven § 21).*

<http://www.skatteetaten.no/no/Radgiver/Rettskilder/Uttalelser/bfu/Anskaffelse-av-advokattjenester-i-finanssektoren--sporsmal-om-tilordning-av-fradragsretten-merverdiavgiftsloven--21-/> [Sisert 11.mars 2014]

Prinsipputtalelse fra Skattedirektoratets 2. mars 2010 *Krav til angivelse av partene i salgsdokumentet.*

<http://www.skatteetaten.no/no/Radgiver/Rettskilder/Uttalelser/Prinsipputtalelser/Krav-til-angivelse-av-partene-i-salgsdokumentet/> [Sisert 3. februar 2014]

Rundskriv nr. 40 av 29. september 1975 fra Direktøren for Skattevesenet *Merverdiavgiftsloven § 21 Fradragsrett for den enkelte ved anskaffelse av driftsmiddel i «sameie».* [tilsendt per e-post fra Skatteetaten]